

**TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**  
**Ekonomická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2012**

**Bc. Hana Nováková**

# **TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**

## **Ekonomická fakulta**

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Podniková ekonomika

### **Odlišnosti řízení nákladů ve finančním a manažerském účetnictví**

### **The Differences in the Cost Management in Financial and Management Accounting**

DP-EF-KFÚ-2012-33

Bc. Hana Nováková

Vedoucí práce: Ing. Radana Hojná, Ph.D., Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Renáta Zavřelová, vedoucí útvaru controllingu

Počet stran: 78

Počet příloh: 0

Datum odevzdání: 4. května 2012

# Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 4. května 2012

Bc. Hana Nováková

# **Anotace**

Diplomová práce se zabývá shrnutím teoretických poznatků a jejich praktickou aplikací při zhodnocování metod a postupů používaných ve vybrané společnosti.

V teoretické části je uvedena charakteristika obou účetních subsystémů, je vymezen pojem nákladů, jejich členění a nástroje používané k jejich řízení.

V praktické části jsou popsány metodické postupy používané pro efektivní řízení nákladů ve finančním, ale především ve vnitropodnikovém účetnictví vybrané společnosti. Jsou zde charakterizovány používané účty a jejich struktura v informačním systému. Dále je uveden příklad kalkulace zakázky, příklad sestavování rozpočtu režijních nákladů spolu s hodnocením jeho dodržování a příklad režijních nákladů úseku rozdělených na jednotlivá střediska.

Na závěr jsou předloženy navrhované změny a provedeno shrnutí diplomové práce.

## **Klíčová slova**

Bod zvratu, fixní náklady, jednicové náklady, kalkulace, kalkulační jednice, kalkulační systém, kalkulační vzorec, nepřímé náklady, přímé náklady, režijní náklady, rozpočet, variabilní náklady.

# **Annotation**

This thesis deals with the summary of theoretical knowledge and its practical applications during assessing of methods and techniques used in the selected company.

In the theoretical part there are described two accounting subsystems, is defined the term of costs, their structure and the tools used to manage them.

In the practical section there are described the methodical procedures used for effective cost management in the financial, but mainly in the internal accounting of the selected company. Here are characterized used accounts and their structure in the information system. Next, there is an example of contract calculation, an example of budgeting overhead costs together with the assessment of its compliance and an example of the section overhead costs allocated to each subsidiary.

In conclusion there are presented the proposed changes; and is made the summary of the thesis.

## **Key Words**

Break even point, fixed costs, unit costs, calculation, calculation unit, costing system, calculation formula, indirect costs, direct costs, overhead costs, budget, variable costs.

# Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala svým rodičům za morální a finanční podporu při mém studiu na TUL.

Dále bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce, Ing. Radaně Hojně, Ph.D., za cenné rady a připomínky při zpracovávání teoretické části a Ing. Renátě Zavřelové za věnovaný čas při konzultacích potřebných pro zpracování části praktické.

# Obsah

<b>Seznam obrázků.....</b>	<b>11</b>
<b>Seznam tabulek.....</b>	<b>12</b>
<b>Seznam zkratk.....</b>	<b>13</b>
<b>Úvod .....</b>	<b>14</b>
<b>1 Vymezení účetnictví podnikatelského subjektu.....</b>	<b>16</b>
1.1 Charakteristiky finančního a manažerského účetnictví .....	16
1.1.1 Způsoby účtování .....	18
1.2 Controlling .....	19
1.2.1 Aplikace controllingového přístupu při inovaci systému řízení.....	19
1.2.2 Vzájemný vztah manažerského účetnictví a controllingu .....	20
1.3 Vymezení pojmu nákladů .....	21
1.4 Členění nákladů .....	23
1.4.1 Druhové členění nákladů .....	23
1.4.2 Účelové členění nákladů.....	24
1.4.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik .....	24
1.4.4 Kalkulační členění nákladů .....	25
1.4.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů .....	25
1.4.6 Další členění nákladů.....	28
<b>2 Význam a nástroje řízení nákladů .....</b>	<b>29</b>
2.1 Kalkulace nákladů.....	30
2.1.1 Struktura nákladů v kalkulaci .....	30
2.1.2 Kalkulační systém a druhy kalkulací.....	31
2.1.3 Kalkulační techniky .....	34
2.1.4 Kalkulační metody.....	34

2.2	Rozpočetnictví .....	37
2.2.1	Sestavování rozpočtů .....	38
2.2.2	Formy rozpočtů .....	39
2.2.3	Kontrola dodržení rozpočtů a analýza odchylek .....	40
<b>3</b>	<b>Charakteristika vybrané společnosti .....</b>	<b>41</b>
3.1	Informační systémy .....	45
3.2	Dvouokruhová soustava účetnictví .....	48
3.2.1	Finanční okruh .....	49
3.2.2	Vnitropodnikový okruh .....	52
3.3	Účetní struktura .....	54
<b>4</b>	<b>Nástroje řízení nákladů ve vybrané společnosti .....</b>	<b>57</b>
4.1	Kalkulace zakázky .....	57
4.1.1	Příklad kalkulace zakázky .....	62
4.2	Rozpočet režijních nákladů .....	67
4.2.1	Příklad sestavení rozpočtu režijních nákladů střediska .....	68
4.2.2	Příklad hodnocení rozpočtu a skutečnosti .....	70
4.2.3	Příklad rozdělení rozpočtu úseku mezi střediska .....	71
<b>5</b>	<b>Vlastní doporučení .....</b>	<b>73</b>
5.1	Evidenční čísla zaměstnanců .....	73
5.2	Číslování zakázek .....	74
5.3	Zavedení systému environmentálního účetnictví .....	74
<b>Závěr .....</b>		<b>77</b>
<b>Seznam použité literatury: .....</b>		<b>78</b>



# Seznam obrázků

Obrázek 1: Bod zvratu .....	27
Obrázek 2: Schéma kalkulačního systému .....	32
Obrázek 3: Úrovně organizační struktury společnosti .....	42
Obrázek 4: Organizační struktura společnosti.....	43
Obrázek 5: Úrovně účetní struktury .....	54

# Seznam tabulek

Tabulka 1: Základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím.....	18
Tabulka 2: Rozdělení úloh controllera a manažera .....	21
Tabulka 3: Metody projekce.....	61
Tabulka 4: Revize rozpočtu.....	62
Tabulka 5: Předběžná kalkulace zakázky .....	63
Tabulka 6: Revidovaná kalkulace zakázky .....	64
Tabulka 7: Výsledná kalkulace zakázky .....	65
Tabulka 8: Porovnání skutečných nákladů s revidovanou kalkulací.....	66
Tabulka 9: Rozpočet režijních nákladů pro rok 2012.....	69
Tabulka 10: Porovnání skutečných nákladů, období únor 2011 a únor 2012 .....	70
Tabulka 11: Porovnání skutečných nákladů s plánem, zjištění odchylky .....	71
Tabulka 12: Rozdělení nákladů úseku.....	72

## Seznam zkratek

ABC	Activity-Based Costing (kalkulace nákladů podle aktivit)
ČR	Česká republika
ČSN	Česká technická norma (původně Československá státní norma)
EMA	Environmental Management Accounting (environmentální manažerské účetnictví)
EMAS	Eco Management and Audit Scheme (systém environmentálního řízení a auditu)
EN	Evropská norma
ISBN	International Standard Book Number (mezinárodní standardní číslo knihy)
ISO	International Organization for Standardization (Mezinárodní organizace pro standardizaci)
ISSN	International Standard Serial Number (mezinárodní standardní číslo seriálové publikace)
Kč	Koruna česká
NATO	North Atlantic Treaty Organization (Severoatlantická aliance)
SA	Social Accountability (sociální odpovědnost)
SR	správní režie
THN	technicko-hospodářské normy
TUL	Technická univerzita v Liberci
VP	vnitropodnikové

# Úvod

Tato diplomová práce je zaměřena na analýzu nákladů. Zabývá se rozdílovými charakteristikami potřebnými pro efektivní řízení nákladů v účetních subsystémech, ve finančním a manažerském účetnictví. Teoretická část charakterizuje oba subsystémy a jejich vzájemný vztah. Dále je charakterizován controlling jako pomocný nástroj řízení pro dosažení lepších výsledků podniku a vymezen jeho vzájemný vztah s manažerským účetnictvím. Je vymezen pojem nákladů s důrazem na jejich odlišné pojetí. Jsou rovněž uvedeny způsoby členění nákladů. Kapitola zabývající se významem řízení nákladů vysvětluje hlavní smysl a přínosy této činnosti. Dále vymezuje kalkulaci jako základní nástroj hodnotového řízení a definuje rozdíly mezi kalkulačními technikami a kalkulačními metodami. Je rovněž charakterizováno rozpočetnictví jako pomocný nástroj řízení nákladů.

Kapitoly zpracovávající teoretický rozbor dané problematiky se staly východiskem pro aplikaci poznatků v praktické části. S ohledem na přání konzultantky není v diplomové práci uveden název společnosti, protože byly poskytnuty citlivé interní informace. Veškeré číselné hodnoty byly vynásobeny koeficientem, takže došlo k jejich znehodnocení. Na začátku praktické části je uvedena krátká charakteristika společnosti spolu s činnostmi a oblastmi jejího působení. Z důvodu lepší orientace ve zpracovaných vnitropodnikových postupech je rovněž uvedena organizační a účetní struktura. Dále jsou charakterizovány používané informační systémy. Pro řízení nákladů je využíván dvouokruhový způsob účtování. Vnitropodnikové účetnictví vybrané společnosti je v této diplomové práci zpracováno podrobněji. Je totiž na velmi vysoké úrovni a poskytuje predikce pro tvorbu operativních, taktických a strategických cílů podniku.

Téma diplomové práce bylo zvoleno z důvodu aktuálnosti dané problematiky. Pro boj s konkurencí využívá vybraná společnost hlavně seriózní cenovou politiku a garanci dodržení lhůty realizace stavebního díla. Pokud chce společnost konkurovat cenou, její jedinou zbraní je efektivní řízení nákladů, respektive je třeba aplikovat kroky potřebné ke snižování nákladů a zajištění efektivního využití všech vstupů. Cílem této diplomové práce je zhodnocení používaných postupů a metod řízení nákladů ve vybrané společnosti a navržení případných změn.

V praktické části je popsán postup tvorby kalkulace zakázky společně s kalkulačním vzorcem. Je zde uveden příklad kalkulace zakázky, nejprve předběžné, poté revidované a nakonec je uvedena výsledná kalkulace, která je vyhodnocena. Dále je v praktické části uveden postup tvorby rozpočtu režijních nákladů ve vybraném organizačním prvku. Jedná se o rozpočet na celý kalendářní rok, po kterém následuje vyhodnocování plnění rozpočtu vybraného období letošního roku. Dále je uveden příklad sestavení rozpočtu režijních nákladů úseku a jeho rozdělení na jednotlivá střediska.

V závěru praktické části jsou charakterizovány navrhované změny. Prvním návrhem je změna v zákonitosti přidělování evidenčních čísel zaměstnanců. Druhým návrhem na zlepšení řízení nákladů je změna v zákonitosti číslování zakázek. Třetí navrhovanou změnou je zavedení systému environmentálního manažerského účetnictví.

# 1 Vymezení účetnictví podnikatelského subjektu

V této kapitole je charakterizováno finanční a manažerské účetnictví. Jsou uvedeny odlišnosti obou účetních subsystémů a možné způsoby účtování. Dále je uvedena charakteristika controllingu a jeho vztahu k manažerskému účetnictví. Je vymezen pojem nákladů spolu s jejich členěním podle různých hledisek a rovněž je zde uvedena analýza bodu zvratu.

## 1.1 Charakteristiky finančního a manažerského účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje věrný a poctivý obraz o majetku podniku a o hospodaření s ním. Podává informace o podniku jako celku, o aktivech, tedy o majetku a o pasivech, tedy o zdrojích jeho financování. V účtových třídách věnovaných nákladům a výnosům informuje o pohybu majetku a o jeho transformaci a společně s výkazem zisku a ztráty informuje o výsledku hospodaření. Manažerské účetnictví má naopak poskytnout podrobnější pohled na podnikovou činnost a srovnat skutečné údaje s těmi, které byly stanoveny v kalkulacích a rozpočtech. Svou pozornost zaměřuje spíše na části podniku než na podnik jako celek. Slouží jako nástroj podnikového řízení, zajímá se především o nepeněžní data, ba dokonce data verbálního charakteru a klade důraz na dostatečnou flexibilitu poskytovaných informací (Hradecký aj., 2008).

Manažerské účetnictví lze strukturovat na nákladové účetnictví a účetnictví pro rozhodování. Záleží na typu informací poskytovaných řídicím pracovníkům, tím nejdůležitějším určujícím znakem je přiřazení informací k jednotlivým fázím rozhodovacího procesu. *Nákladové účetnictví* má dvě fáze. První fází je stanovení skutečných nákladů a jejich přiřazení k jednotlivým výkonům a poté přiřazení k jednotlivým procesům a útvarům zodpovědným za jejich vznik. Ve druhé fázi se takto přiřazené náklady porovnají s předem stanoveným rozpočtem a kalkulacemi. Nákladové účetnictví dává podklady pro řízení reprodukčního procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto. Je charakteristické systémovým zobrazením, jedná se o modifikaci tradiční účetní metody jak obecné, tedy zachování bilančního principu, podvojnosti, souvztažnosti a hodnotového vyjádření, tak také technické, tedy zajištění průkaznosti účetního zobrazení.

Ve třetí fázi, která je součástí *účetnictví pro rozhodování* a propojuje nákladové účetnictví s účetnictvím manažerským, je hlavním znakem rozšíření informací o takové, které pomohou při řízení, při dalším plánování a při rozhodovacích procesech o budoucím vývoji podniku (Král aj., 2010).

Dalším znakem odlišujícím finanční účetnictví od účetnictví manažerského je zpracování informací a forma jejich podávání. Informace poskytované finančním účetnictvím jsou určitým způsobem zákonem stanoveny, je dán jejich jasný přehled a struktura. Povinnými výkazy jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Nepovinným výkazem je např. výkaz o peněžních tocích. Informace podávané finančním účetnictvím jsou zpravidla poskytovány jednou do roka, toto účetnictví je tedy zaměřeno hlavně na minulost. Informace podávané manažerským účetnictvím nejsou podobným způsobem stanoveny, každý podnikatelský subjekt si sám rozhodne o formě jejich zpracování. Jednotlivé formy potřebných podávaných informací se liší podle požadavků řídicích pracovníků různých podniků. V manažerském účetnictví jsou informace podávány zcela jiným způsobem, jedná se především o nepravdivost a snahu poskytnout podklady pro srovnání skutečnosti s rozpočtovaným stavem a zjištění tendence budoucího vývoje (Král aj., 2010).

V rozlišování těchto dvou druhů účetnictví hrají velkou úlohu také rozdílní uživatelé jednotlivých informací. Informace poskytované finančním účetnictvím slouží externím uživatelům, jako jsou věřitelé, banky, odběratelé, dodavatelé a státní orgány, kteří poskytnuté informace využívají hlavně ke zjištění výkonnosti a finanční situace podniku. Informace poskytované manažerským účetnictvím jsou určeny interním uživatelům, jako jsou řídicí pracovníci, vlastníci, představenstvo, správní rada a jednotlivé podnikové útvary, kteří srovnávají aktuální stav se stavem předpokládaným. S tím souvisí také charakter informací a možnost jejich zneužití. Finanční účetnictví poskytuje informace dostupné široké veřejnosti. Manažerské účetnictví si své informace chrání, jsou důvěrné a nedostupné (Hradecký aj., 2008).

Tabulka 1 shrnuje výše uvedené rozdílové charakteristiky podávaných informací těmito účetními subsystémy.

Tabulka 1: Základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

Hledisko	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Rozsah informací	informace o podniku jako celku	informace o vnitropodnikových útvarech a jejich činnostech
Forma	legislativně upravená forma informací	formu informací si podnik volí sám
Charakter	veřejné informace	důvěrné informace
Určení	pro externí uživatele	pro interní uživatele
Zaměření	podávané informace zaměřeny na minulost	podávané informace zaměřeny hlavně na budoucí vývoj
Čas	informace poskytovány pravidelně	informace poskytovány dle potřeby

Zdroj: vlastní zpracování

### 1.1.1 Způsoby účtování

Organizaci účetních informací v rámci vnitropodnikového účetnictví lze charakterizovat dvouokruhovou nebo jednookruhovou soustavou, popř. jejich kombinací. *Dvouokruhová soustava účetnictví* spočívá ve dvou oddělených okruzích, finanční okruh poskytuje informace externím uživatelům a vnitropodnikový okruh poskytuje informace řídicím pracovníkům. Oba okruhy jsou propojeny pomocí tzv. spojovacích a rozdílových účtů. Hlavní funkcí *spojovacích účtů* je kontrola úplnosti a správnosti zaúčtovaných operací. *Rozdílové účty* zachycují rozdíly v oceňování jednotlivých položek. *Jednookruhová soustava účetnictví* spočívá v tom, že existuje pouze jeden účetní okruh, a to okruh finanční, jehož syntetické účty jsou rozčleněny pomocí analytické evidence. Na těchto analytických účtech najdou potřebné informace řídicí pracovníci. Také v jednookruhové soustavě účetnictví jsou pro případ jiného ocenění používány rozdílové účty a jsou používány i další účty, které nejsou využívány pro finanční účetnictví. Jedná se o účty pro zobrazení vnitropodnikových vztahů, účty interních nákladů a výnosů sloužící pro zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření středisek, které se při výpočtu výsledku hospodaření za podnik jako celek vzájemně vyruší (Fibířová aj., 2007).



## 1.2 Controlling

Úlohou vedoucích pracovníků je každodenní rozhodování o problémech souvisejících s podnikem, k tomuto rozhodování často dochází s pomocí neúplných informací a pod velkým časovým tlakem. Hlavním důvodem potřeby controllingu je dynamika okolí a určitá diferencovanost v podniku, je tedy zapotřebí nějakým způsobem zkoordinovat dění uvnitř, zajistit potřebné informace a interpretovat je pro příslušné řídicí pracovníky, aby byli schopni rychle a účinně reagovat na přibývající změny v podnikatelském prostředí (Eschenbach aj., 2004).

Mezi hlavní činnosti controllingu patří koordinace, podpora a kontrola strategických cílů podniku. Pracovníci controllingu zprostředkovávají informace, poznatky, postupy a schopnosti řídicím pracovníkům a z toho důvodu se účastní rozhodovacího procesu. Důležitými podpůrnými nástroji controllingu jsou informační a komunikační technologie (Král aj., 2010).

### 1.2.1 Aplikace controllingového přístupu při inovaci systému řízení

Při inovaci systému řízení dochází k podstatné změně koncepce podnikového řízení zahrnující controllingové zásady, nikoli pouze k připojení controllingových doplňků, které by jen zvýšily účinnost. Takový přístup se nazývá *controllingový konvergenční koncept*, který formuluje sedm základních hledisek zahrnujících základní principy a nástroje controllingového přístupu. Prvním hlediskem je *cílovost*, tedy orientace na plnění strategického cíle a jednotlivých dílčích cílů podniku, jedná se především o zaměření na budoucí vývoj. Druhým hlediskem je *integrace*, tedy propojení jednotlivých prvků podnikového systému řízení, jedná se o propojení jak obsahové, tak i formální stránky. Obsahová integrace znamená propojení aktivit, činností a útvarů, oproti tomu formální integrace znamená propojení metod, technik a postupů. Třetím hlediskem je *plánování*, tedy proces stanovování podnikových cílů, který je v controllingovém přístupu spojen s častějším a důslednějším zjišťováním a vyhodnocováním případných odchylek. Další hledisko je *vyhodnocování kritérií v interakci s rozhodováním* související s vyhodnocováním odchylek od předem stanovených hodnot v kratších časových

intervalech. V návaznosti na zjištění odchylky je třeba rozhodnout o nápravě, tato rozhodnutí provést a předejít tak nepříznivým situacím v budoucnu. Dalším hlediskem je *výběr a aplikace manažerských nástrojů*. Nezáleží na tom, zda se jedná o manažerský nebo controllingový nástroj, důležitý je jeho přínos. Další kritérium je *standardizace a formalizace řídicích postupů*. Je důležité přesně specifikovat dané aktivity a činnosti, např. formou normy, předpisu nebo směrnice, ty zároveň stanovují např. termíny, důsledky činností, odměňování a dokumentaci. Důležité je zvážení přínosů a nákladů, popis postupu musí být přiměřený, průběžně aktualizovaný a musí být ponechán prostor pro vlastní iniciativu a připomínky řídicího pracovníka. Tím posledním hlediskem je možnost a schopnost pracovníků *učit se* a získané postřehy a poznatky ihned aplikovat. Nejedná se pouze o semináře a školení, ale také o samostatné učení, ovládání nových technologií a správné rozvržení pracovního času (Král aj., 2010).

### **1.2.2 Vzájemný vztah manažerského účetnictví a controllingu**

Z výše uvedeného je patrné, že controlling koordinuje, podporuje a kontroluje všechny funkce systému řízení a manažerské účetnictví je pouhým informačním nástrojem tohoto systému, proto lze manažerské účetnictví porovnávat jen s informačními nástroji controllingu. Základem manažerského účetnictví jsou hodnotové charakteristiky, zatímco controlling pracuje více s nepeněžními informacemi. Společným rysem obou informačních přístupů je chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje (Král aj., 2010). Základním rozdělením úloh manažera a controllera se zabývá tabulka 2.

Tabulka 2: Rozdělení úloh controllera a manažera

Controller	Manažer
Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	„Kupuje“ podnikohospodářské poradenství
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci)	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

Zdroj: Eschenbach aj., Controlling, s. 122

### 1.3 Vymezení pojmu nákladů

S rozdílnými potřebami adresátů účetních informací souvisí také rozdílné pojetí nákladů. Finanční účetnictví chápe náklad jako snížení vlastního kapitálu podniku (jinak než výběrem kapitálu vlastníky), které se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků, aniž se nějak blíže zkoumá vynaložení tohoto nákladu, proč byl spotřebován a zda přinesl přiměřený výstup. Pojetí nákladů v manažerském účetnictví vychází z peněžního ocenění spotřeby výrobních faktorů, která by měla být vynaložena účelně a účelově. *Účelnost* znamená, že výše spotřeby je přiměřená vzhledem k dosaženému výstupu. *Účelovost* říká, za jakým účelem byly náklady spotřebovány, dají se jednoznačně přiřadit ke konkrétní činnosti (Hradecký aj., 2008).

Časová odlišnost má také zásadní význam v odlišném pojetí nákladů v obou druzích účetnictví. Z hlediska manažerského účetnictví je to vynaložení zdroje, tedy samotný nákup materiálu nebo stroje, zatímco z hlediska finančního účetnictví se stane nákladem,

jestliže bude použit a spotřebován pro nějaký výrobek. Manažerské účetnictví se zabývá především racionálním vynakládáním ekonomických zdrojů. Jedná se o *hospodárnost*, tj. takové vynaložení nákladů, které přináší žádoucí výsledek s co možná nejmenším využitím vstupů. Hospodárnost má dvě formy. První je *úspornost*, tedy snížení celkových nákladů potřebných pro daný objem výkonů. Druhá je *výtěžnost*, tedy snížení nákladů pouze relativně, a to rozpočítáním na jednotku výkonu. Důležitá je také *ekonomická účinnost*, to znamená zjištění, zda vynaložené náklady jsou vyváženy nějakým dostačujícím přínosem. Porovnávají se náklady na dané výkony s výnosy, které přinesl jejich prodej. Ekonomickou účinnost lze velice jednoduše měřit pomocí zisku. Tím nejdůležitějším kritériem zjišťování racionálního vynakládání zdrojů je *ekonomická efektivnost*. Ta také vychází z porovnání nákladů a výnosů, tedy ze zjištěného zisku, ale jeho výše je navíc ještě vztažena k aktivům nebo k určité části vlastního a cizího kapitálu. Efektivnost znamená schopnost zhodnocení zdrojů (Král aj., 2010).

Záleží rovněž na způsobu vyjádření a ocenění, s tím souvisí trojí pojetí nákladů, a to finanční, hodnotové a ekonomické. *Finanční pojetí nákladů* je nejčastěji uplatňováno ve finančním účetnictví. Jak uvádí Král aj. (2010, s. 60): „*Je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. V té se vychází z předpokladu, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada.*“ Finanční pojetí nákladů chápe náklady jako faktické vynaložení peněžních prostředků a náklady jsou oceněny ve skutečných, tedy historických cenách. *Hodnotové pojetí nákladů* souvisí s vyjadřováním nákladů v čase uskutečňování aktivit, je založeno na principu reprodukčních cen. Náklady nejsou jen faktickým výdajem peněžních prostředků, ale svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu příslušné aktivity. Příkladem jsou kalkulační odpisy. *Ekonomické pojetí nákladů* souvisí s potřebou zajistit požadované informace pro právě probíhající aktivity, ale i pro nerealizované alternativy. Náklad nezahrnuje pouze konkrétní úbytek ekonomického zdroje, ale zahrnuje také prospěch, který podnik v důsledku výběru právě této alternativy nerealizoval, jedná se tedy o náklady ušlé příležitosti. Příkladem je nerealizovaný výnos, o který se podnik připravuje tím, že budovu, kterou používá k podnikání, nepronajímá (Král aj., 2010).

## 1.4 Členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich vhodné a podrobné rozčlenění do stejnorodých skupin. V každé jedné skupině se náklady jeví homogenně, ale jednotlivé skupiny se od sebe liší. Existuje mnoho způsobů pro členění nákladů. Tato členění se drží zásady účelovosti (Král aj., 2010).

### 1.4.1 Druhové členění nákladů

Tímto způsobem jsou členěny náklady ve směrné účtové osnově, respektive v účtové třídě 5, která slouží pro rozdělení nákladů podle jednotlivých druhů. Jedná se o celkové náklady podniku vynaložené za určité období.

Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobého majetku a
- finanční náklady.

Podrobným členěním nákladových druhů je zjišťováno, co konkrétně bylo spotřebováno. Pomocí této analytické evidence jsou získávány informace o tom, kdy a od koho bude třeba zabezpečit dostatečné množství vstupů, aby nedošlo k prostojům ve výrobě nebo v poskytování služeb. Druhově členěné náklady jsou důležitou vstupní informací při řízení dodávek materiálu a zásob. Na základě těchto informací dochází k včasnému uzavírání smluv s obchodními partnery a jsou optimalizovány cenové a dodací podmínky v závislosti na systému plánů a rozpočtů. Mezi výhody druhového členění nákladů patří průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby podnikových vstupů, ale nevýhodou je jeho omezenost. Nevyjadřuje příčinu a místo vzniku nákladu, proto není tak hojně využíváno při vnitropodnikovém řízení a doporučuje se kombinovat ho s dalším členěním nákladů. Pro nákladové druhy je charakteristické to, že se jedná o náklady prvotní vstupující do podniku z vnějšku a jedná se o náklady jednoduché (Fibírová aj., 2007).

### 1.4.2 Účelové členění nákladů

Členění nákladů podle účelu jasně stanovuje, proč byly náklady vynaloženy. Toto členění má několik fází. Nejprve jsou náklady rozděleny do hlavních podnikatelských činností a činností pomocných a obsluhujících. Při dalších fázích dochází k hlubšímu rozčlenění těchto nákladů. Z hlediska řízení hospodárnosti jsou náklady členěny do dvou základních skupin. První skupinou jsou *náklady technologické*, náklady spotřebovávané v hlavní podnikatelské činnosti. Druhou skupinou jsou *náklady na obsluhu a řízení*, jsou vynakládány pro její hladký průběh. Technologické náklady jsou dále členěny na náklady jednicové a náklady režijní. *Jednicové náklady* jsou náklady stanovené na jednici výkonu (např. kus, metr, litr) a jsou vyjádřeny normami. Pro řízení těchto nákladů jsou používány kalkulace. *Náklady režijní* souvisejí s výrobním procesem jako celkem, anebo zabezpečují tento proces. Základním nástrojem pro řízení těchto nákladů je rozpočet (Král aj., 2010).

### 1.4.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Po rozčlenění nákladů podle účelu se přistupuje k přiřazení těchto nákladů určitému vnitropodnikovému útvaru. Náklady jsou nejprve rozčleněny podle místa vzniku, na to poté navazuje rozčlenění podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady přiřazeny, se nazývají odpovědnostní střediska. Struktura těchto středisek závisí na ekonomické struktuře podniku, potažmo na organizační struktuře. Organizační struktura vymezuje pravomoci a odpovědnosti jednotlivých útvarů, aby nedocházelo ke konfliktům z důvodu nejasného podřízení a nadřízení pracovišť. V podniku nejsou všechny výkony prodány externím spotřebitelům, dochází i ke kooperaci mezi jednotlivými odpovědnostními středisky, tudíž dochází ke vzniku nákladů uvnitř podniku, např. když jeden vnitropodnikový útvar provede výkon jinému vnitropodnikovému útvaru. Důležitou charakteristikou takovýchto nákladů tedy je, že se jedná o náklady interní, které jsou oceňovány ve vnitropodnikových cenách. *Interní náklady* mají dvě podstatné vlastnosti. Jedná se o náklady *druhotné* projevující se na vstupu podruhé (poprvé se projevily ve středisku, které daný výkon provedlo) a jedná se o náklady *složené*, lze je dále analyzovat v závislosti na jednotlivých nákladových složkách spotřebovávaných při druhotném výkonu (Král aj., 2010).

#### 1.4.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů vychází také z přiřazování nákladů jednotlivým výkonům, jeho částem nebo k průběhu celého procesu. Jedná se také o účelové členění nákladů podobné tomu, které rozděluje náklady na jednicové a režijní, ale toto členění je složitější, protože podnikatelský proces je tak provázaný, že z praktického hlediska nelze jednoznačně přiřadit náklad konkrétnímu výkonu, jeho části, nebo nějaké doplňující činnosti. Jsou rozlišovány dvě základní skupiny. První skupinou jsou *přímé náklady*, jedná se o náklady přímo vstupující do výrobku, anebo zajišťující hladkou výrobu tohoto výrobku a lze je tedy jednoznačně přiřadit ke kalkulační jednotce. Druhou skupinou jsou *nepřímé náklady*, které se nevážou pouze ke konkrétnímu výkonu, ale zajišťují hladký průběh výrobního procesu jako celku a nelze je konkrétně přiřadit k výkonu, protože souvisejí např. s několika paralelně probíhajícími výrobami. Při rozhodovacích procesech je ale třeba i tyto náklady přiřadit výkonu v konkrétní výši, proto jsou přičítány nepřímo pomocí kalkulačních technik (Král aj., 2010).

#### 1.4.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Toto členění je zaměřeno na potřeby rozhodování o budoucím vývoji podnikatelských aktivit. Z tohoto hlediska jsou náklady členěny na variabilní a fixní. *Variabilní náklady* jsou takové, jejichž výše se mění v závislosti na změně objemu produkce.

Existují tři typy variabilních nákladů:

- nadproporcionální jsou takové náklady, které rostou rychleji, než roste objem produkce,
- proporcionální jsou takové náklady, které rostou přímo úměrně produkci,
- podproporcionální jsou takové náklady, které rostou pomaleji vzhledem k rostoucímu objemu produkce.

*Fixní náklady* jsou takové, které se z krátkodobého hlediska nemění v závislosti na změně objemu produkce, k jejich změně dochází až po uplynutí určitého časového intervalu nebo po vyčerpání kapacity pro výrobu určité výše produkce. Existují dvě skupiny fixních

nákladů. První skupinou jsou *utopené fixní náklady*. Jedná se o náklady, které je potřeba vynaložit před zahájením samotného podnikatelského procesu, jsou součástí investičního rozhodování, jedná se např. o stavbu výrobní haly, pořízení strojů apod., jejich celkovou výši již není možno v průběhu podnikatelského procesu ovlivnit. Druhou skupinou jsou *vyhnutelné fixní náklady*. Jedná se o náklady, které mají sice charakter fixních nákladů, ale je možné je při nevyužití celé kapacity omezit, jedná se např. o mzdu mistra nebo o náklady na vytápění výrobní haly (Král aj., 2010).

### **Analýza bodu zvratu**

Základním východiskem analýzy bodu zvratu je členění nákladů na variabilní a fixní. *Bod zvratu*, tedy stanovení takového objemu výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí jak variabilní, tak i fixní náklady. Důležitým termínem je *příspěvek na úhradu* neboli *krycí příspěvek*. Jednotkový příspěvek na úhradu ( $u$ ), uvedený ve vzorci (1.1), je stanoven jako rozdíl mezi cenou výkonu ( $c_j$ ) a variabilními náklady na výkon ( $v_j$ ).

$$u = c_j - v_j \quad (1.1)$$

Celkový příspěvek na úhradu ( $U$ ) všech prováděných výkonů, uvedený ve vzorci (1.2), je stanoven jako rozdíl mezi celkovými tržbami ( $T$ ) a celkovými variabilními náklady ( $VN$ ). Jedná se o marži za podnik jako celek sloužící k pokrytí celkových fixních nákladů.

$$U = T - VN \quad (1.2)$$

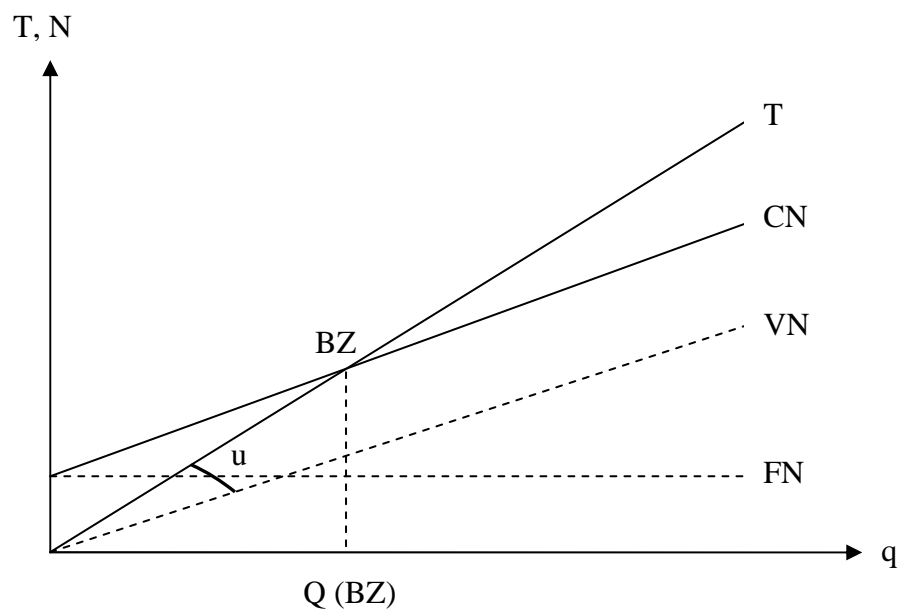
Bod zvratu (BZ), jehož postup výpočtu je uveden ve vzorci (1.3), udává, kolik jednotkových příspěvků na úhradu pokryje celkové fixní náklady podniku (FN).

$$BZ = FN / (c_j - v_j) \quad (1.3)$$

Variabilní náklady jsou uhrazovány vždy, zatímco fixní náklady jsou uhrazovány postupně, v závislosti na objemu produkce. Po odečtení jednotkových variabilních nákladů od ceny výkonu dochází ke zjištění částky, která slouží k úhradě fixních nákladů. Každá prodaná jednotka tedy uhrazuje fixní náklady svým krycím příspěvkem. Poté, kdy je objem výkonů takový, že výnosy převyšují celkové náklady (variabilní i fixní), dochází k tvorbě



zisku (Popesko, 2009). Grafické zobrazení bodu zvratu při lineární nákladové funkci udává obrázek 1.



T – tržby

N – náklady

CN – celkové náklady

VN – variabilní náklady

FN – fixní náklady

u – jednotkový příspěvek na úhradu

BZ – bod zvratu

Q (BZ) – objem výkonů při bodu zvratu

q – objem výkonů

*Obrázek 1: Bod zvratu*

Zdroj: Král aj., Manažerské účetnictví, s. 84

#### 1.4.6 Další členění nákladů

Z hlediska potřeb rozhodování jsou náklady členěny na relevantní a irelevantní. *Relevantní náklady* jsou takové, které jsou pro řídicí pracovníky důležité v rozhodovacích procesech, protože se při výběru různých variant řešení liší. S tím souvisejí *rozdílové náklady*, jedná se o výši nákladů před uvažovanou změnou a po ní. *Irelevantní náklady* jsou pro řídicí pracovníky nedůležité, protože se v případě výběru jiné varianty řešení nemění. Další samostatnou skupinou nákladů jsou *oportunitní náklady* neboli *náklady ušlé příležitosti*. Řídicí pracovníci při svém rozhodování o možnostech, jakým směrem se bude podnik ubírat, zvažují také ušlý zisk, o který podnik přichází, když se zaměřuje na určitou aktivitu a ne na tu alternativní. Další kategorii nákladů tvoří tzv. *náklady vázané k rozhodnutí*, to v podstatě znamená, jaké náklady mohou řídicí pracovníci očekávat v budoucnosti s ohledem na rozhodnutí v současnosti (Král aj., 2010).

## 2 Význam a nástroje řízení nákladů

Chod každého podniku je doprovázen vznikem nákladů. V dnešním konkurenčním prostředí je snahou každého podniku nalezení vhodného nástroje pro řízení a minimalizaci nákladů a dosažení efektivního vynaložení těchto prostředků, s tím jsou spjaty stále se zdokonalující informační technologie. Přestože je tvorba zisku považována za vlastní účel podnikání, spíše než na něj je poukazováno na zvyšování hodnoty podniku. Pro posouzení úspěšnosti podniku není zisk uspokojivou veličinou, záleží i na dalších faktorech, např. na charakteru a velikosti podniku, na typu tržního prostředí, ve kterém operuje a na výši kapitálu vloženého do podnikání. Úspěšnost podniku je měřena poměrovými ukazateli.

Turbulentní konkurenční prostředí nutí každý podnik hledat nové podnikatelské příležitosti, ke svým aktivitám potřebuje dostatek kapitálu a investoři se rozhodují především podle úrovně ziskovosti. Možností zvýšení zisku je několik. Podnik může mít snahu o zvýšení tržeb, může zvýšit objem svých výkonů, ale pokud operuje v tržním prostředí, kde takový objem výkonů nemůže prodat, bude to mít spíše negativní efekt. Může rovněž zvýšit cenu svých výkonů, ale růst ceny může vést k poklesu objemu prodeje nebo v případě, že se jedná o tržní prostředí, které akceptuje vyšší cenu, může přilákat do odvětví další konkurenci. Jednou z klíčových možností tvorby zisku a zvyšování efektivnosti je schopnost snižování nákladů, která povede ke zvyšování konkurenceschopnosti podniku. Snaha o minimalizaci nákladů s sebou nese riziko snížení kvality výkonu a zákazníkem vnímané hodnoty. Podnik by se neměl zaměřovat pouze na snížení faktické hodnoty nákladů, ale na zvýšení hospodárnosti, tedy na zvýšení užitku nebo hodnoty výstupů se stávajícími náklady, stejně tak by se měl zaměřovat na efektivnější organizaci prováděných činností.

Na strukturu nákladů podniku má vliv podnikatelské prostředí. V současnosti je výroba automatizována, to se v podniku projeví především nárůstem odpisů, ale také ve výši mezd nevýrobních pracovníků. Konkurenční prostředí vyžaduje investice do technologicky náročné výroby. Nároční zákazníci vyžadují doprovodné služby, distribuční kanály a zkracování životního cyklu výrobku. Vše má za následek enormní růst režijních nákladů. Zjištění konkrétní vazby těchto nákladů na vyprodukovaný výstup je velmi obtížné,

zatímco přiřazení výnosů vyprodukovaným výstupům a organizačním jednotkám není tak komplikované. Každý podnikový náklad je účelově svázán s hodnotově vyjádřeným prospěchem, tzn. prodaným výkonem. Pokud tento náklad není svázán s žádným výkonem, znamená to, že byl proplýtván (Popesko, 2009).

## **2.1 Kalkulace nákladů**

*Kalkulace* slouží pro stanovení nákladů a z nich vyplývajících ceny výrobku, služby nebo jiné činnosti související se zvládnutím dané operace. Vyjadřuje věcnou a hodnotovou stránku podnikání. Je důležité, aby se kalkulacemi zabývali všichni zainteresovaní pracovníci. Nejen manažeři, ale také vývojáři, konstruktéři, pracovníci marketingu a obchodníci, aby si navzájem sdělili informace a pochopili všechny souvislosti. Dalšími důležitými termíny této kapitoly jsou kalkulační jednice a kalkulované množství. *Kalkulační jednice* je např. kus, metr, litr nebo hodina určující náklady na výrobu daného výkonu. *Kalkulované množství* je potom určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují celkové náklady (Král aj., 2010).

### **2.1.1 Struktura nákladů v kalkulaci**

Náklady vyjádřené na kalkulační jednici mají svou formu, která je nazývána *kalkulační vzorec*, ten je složen z jednotlivých kalkulačních položek sestavených v určitém sledu. Tento vzorec zohledňuje kalkulační členění nákladů, tedy náklady přímé a nepřímé. Každý podnik si strukturu určí sám podle svého uvážení. Tato struktura ale vychází z typového kalkulačního vzorce, který je podnikem upraven podle jeho organizačních nebo výrobních podmínek (Hradecký aj., 2008).

Typový kalkulační vzorec má následující podobu:

1. Přímý materiál

2. Přímé mzdy

3. Ostatní přímé náklady

4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

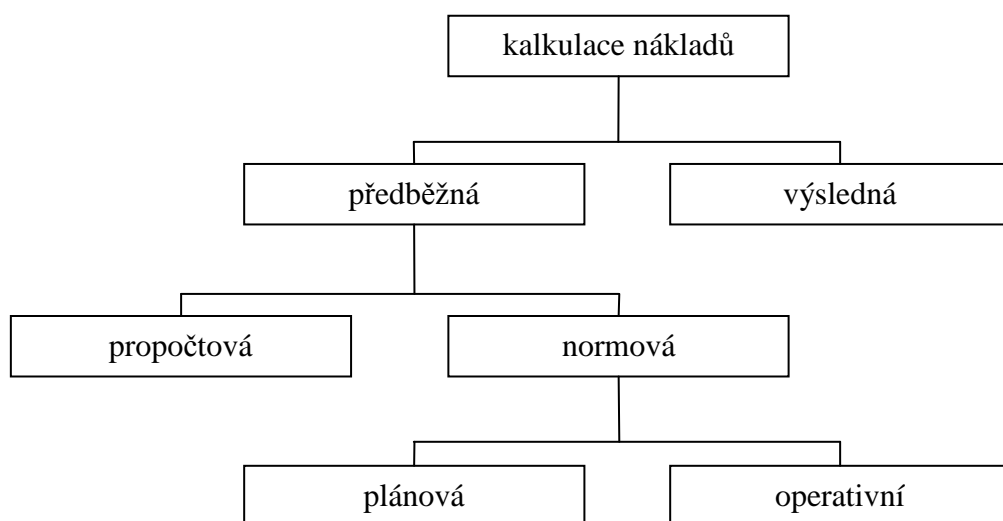
7. Zisk

Cena výkonu (Král aj., 2010).

Typový kalkulační vzorec představuje základní strukturu nákladů vynakládaných v podniku na jednotlivé výkony. Je podniku doplňován o další položky jak jednicových, tak i režijních nákladů. Postupně byly vyvinuty další kalkulační vzorce zohledňující potřebu konkurenceschopnosti, potřebu strategického, taktického a operativního řízení, ale také rozdílný vztah variabilních a fixních nákladů k odlišným objemům výroby. Jde o kalkulační vzorec neúplných nákladů, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady a dále např. kalkulační vzorec dynamické kalkulace (Hradecký aj., 2008).

### **2.1.2 Kalkulační systém a druhy kalkulací**

Hlavním nástrojem řízení nákladů v podniku je *kalkulační systém*, je to soubor kalkulací a jejich vzájemných vazeb používaných v podniku. Na obrázku 2 je znázorněn kalkulační systém ve vztahu k řídicímu cyklu členící kalkulace do dvou základních skupin. První skupinu tvoří *předběžné kalkulace*, které jsou sestavovány před zahájením samotného výrobního procesu, jsou součástí plánování potřebné výše nákladů. Druhou skupinou jsou *výsledné kalkulace*, které jsou zjišťovány po skončení výrobního procesu nebo v jeho průběhu. Předběžné kalkulace jsou dále děleny na *propočtové* a *normové*. Normové kalkulace mají také další rozčlenění, jsou to kalkulace *plánové* a *operativní* (Fibířová aj., 2007).



Obrázek 2: Schéma kalkulačního systému

Zdroj: Fibírová aj., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 224

### **Propočtová kalkulace**

Předmětem této kalkulace je zjišťování nákladů již v etapě příprav nového výrobku, tzn. zjišťování výše nákladů na výzkum a vývoj. V případě hromadné nebo sériové výroby jsou tyto náklady porovnávány s předpokládanou prodejní cenou a je zjišťována ziskovost nového výrobku. Je rozhodováno o pokračování příprav nebo o jejich zastavení. V zakázkové výrobě slouží tato kalkulace k vyjádření nákladové náročnosti výroby a také jako podklad pro zpracování cenové nabídky. Výsledky této kalkulace tedy slouží jako limitní hodnoty pro útvar technické přípravy výroby. Z důvodu velkého časového předstihu její tvorby před samotnou výrobou a z nutnosti používání podkladů již existujících podobných výrobků se jedná o nejméně přesnou kalkulaci. Pokud se podnik na základě propočtové kalkulace rozhodne pokračovat ve výrobě, přistupuje se k plánové a operativní kalkulaci (Fibírová aj., 2007).

### **Plánová kalkulace**

Tento druh kalkulace je využíván zejména v hromadné a sériové výrobě, kdy je sestaven nákladový plán potřebný pro výrobu předpokládaného množství výkonů na určitý časový interval. Plánová kalkulace spadá pod normové kalkulace, z čehož vyplývá, že pro její

výpočet jsou využívány technicko-hospodářské normy (dále THN) vycházející z technologické a konstrukční přípravy výroby. Kalkulace je sestavována buď na celé kalkulační období (nejčastěji na jeden rok), v tom případě jsou jednotlivé úrovně nákladů vztaženy k předpokládanému počtu výkonů prováděných v dílčích obdobích, anebo je sestavena na jednotlivá dílčí období, v tom případě se výše nákladů mění v závislosti na předpokládaných změnách. Plánová kalkulace slouží jako nástroj řízení jednicových nákladů (Fibírová aj., 2007).

### **Operativní kalkulace**

Předmětem operativní kalkulace je rovněž stanovení nákladů, tentokrát podle konkrétní technologické a konstrukční dokumentace. Tato kalkulace je přesnější, také vychází z THN, ale v případě jakékoliv změny výrobních podmínek je proveden výpočet nové operativní kalkulace. Operativní kalkulace slouží jako základ vnitropodnikové ceny a také jako nástroj řízení nákladů (Hradecký aj., 2008).

Operativní kalkulace má také dvě formy. První formou je kalkulace dílčího období, v tomto případě nedochází k žádným změnám stanovených technologických a konstrukčních podmínek. Druhou formou je kalkulace celého období (nejčastěji na jeden rok), ta je stanovena jako vážený průměr jednotlivých dílčích operativních kalkulací podle plánovaného, anebo skutečného množství výkonů (Fibírová aj., 2007).

### **Výsledná kalkulace**

Výpočet této kalkulace je prováděn po skončení samotného výrobního procesu, kdy jsou známy veškeré vynaložené náklady, tudíž se pomocí ní náklady nedají řídit, ale přesto má tato kalkulace široké uplatnění. Slouží jako kontrolní nástroj předběžných kalkulací, jako podklad pro řízení ceny, jako výchozí kalkulace pro příbuzné výrobky a jako podklad pro sestavování časové řady vývojového trendu nákladů (Hradecký aj., 2008).

Král aj. vedle kalkulací nákladů staví také *kalkulaci ceny*. Zatímco kalkulace nákladů informuje o předběžných nebo výsledných nákladech spojených s výkonem, jak uvádí Král aj. (2010, s. 206), „*cenová kalkulace naopak zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku, uskutečněné ve formě výnosů.*“

### 2.1.3 Kalkulační techniky

*Kalkulační techniky* jsou postupy rozvrhování režijních nákladů, ať už předpokládaných nebo skutečných. *Kalkulace dělením* je tou nejjednodušší technikou, je používána v případě výroby jednoho druhu výrobku. Jedná se tedy o homogenní výrobu, jejímž příkladem je výroba elektrické energie, rudy, uhlí, tkaniny. Kalkulace na jeden výrobek je zjištěna vydělením jednotlivých složek kalkulačního vzorce počtem vyrobených jednotek. Její použitelnost je ale dost omezená. *Kalkulace dělením s poměrovými čísly* je rovněž používána při výrobě jednoho druhu výrobku, který se ale liší v různých typech např. v rozměrech. V takovémto případě je zvolen jeden výrobek určitého rozměru jako představitel, jsou vypočítány náklady na tohoto představitele a pomocí poměrových čísel, tedy vyjádřením vztahů mezi představitelem a jednotlivými výrobky, jsou vypočítány náklady na ostatní jednice. V případě stanovování kalkulace v homogenní výrobě je možné vyjít pouze z druhového členění nákladů, ale pokud se jedná o heterogenní výkony, je nutné použít kalkulační členění nákladů (Macík, 1999).

*Kalkulace přírážková* je využívána v heterogenní výrobě, která je v praxi častější. Režijní náklady již nelze pouze rozpočítat na počet výrobků, neboť každý druh výrobku se na tvorbě těchto nákladů podílí jiným dílem, a proto je třeba náklady přiřadit jednicím přírážkou s ohledem na to, zda tento náklad výrobky skutečně vyvolaly a v jaké míře. Přiřazení režijních nákladů mezi jednotlivé výrobky se nazývá rozvrhování. Pro správné přiřazení režijních nákladů je používána *rozvrhová základna*, která má peněžní nebo naturální formu. Peněžní rozvrhovou základnou jsou např. přímé mzdy nebo přímý materiál. Naturální rozvrhovou základnou jsou např. odpracované hodiny pracovníků, ujeté kilometry, spotřeba tepla nebo elektrické energie (Macík, 1999).

### 2.1.4 Kalkulační metody

Jednotlivé metody kalkulace se liší podle způsobu přiřazování přímých nebo nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Tato kapitola pojednává o přímých nákladech jako o nákladech *jednicových* a o nepřímých nákladech jako o nákladech *režijních*. Jedinicové náklady jsou kalkulační jednici přiřazovány snadno. Buď pomocí THN při výpočtu



předběžných kalkulací, anebo pomocí skutečné výše nákladů při výpočtu výsledné kalkulace. Přiřazení režijních nákladů jednotce produkce už tak snadné není, z toho důvodu musejí být rozpočítány pomocí rozvrhových základů (Hradecký aj., 2008).

Vybrané a použité kalkulační metody jsou závislé v první řadě na sdruženosti výrobního procesu. *Sdružená výroba* je taková, při které do výrobního procesu přichází jeden vstup a vzniká více výstupů v určitém vzájemném poměru, zatímco do *nesdružené výroby* přichází více rozdílných vstupů, ze kterých vzniká více rozdílných výstupů (Fibírová aj., 2007).

Ve sdružené výrobě jsou využívány dvě kalkulační metody, metoda rozčítací a metoda odčítací. *Rozčítací metoda* je používána v podniku, kde je vyráběno několik druhů výrobků a všechny lze označit za stejně důležité. Nejběžnějším příkladem je destilace ropy, při které vznikají nafta, benzín, petrolej, olej, aj. Režijní náklady jsou rozpočítány pomocí kalkulace dělením s poměrovými čísly, nejčastěji podle prodejních cen výrobků. *Odčítací metoda* je používána v podniku, kde je vyráběn jeden hlavní výrobek, který je současně doprovázen několika vedlejšími výrobky, takže není možné přiřadit náklady samostatně. Příkladem je výroba cukru, kdy současně vzniká i melasa a řízky. V takovémto případě jsou od nákladů na celou sdruženou výrobu odečteny náklady na vedlejší výrobky, tím jsou zjištěny náklady na hlavní výrobek (Hradecký aj., 2008).

V nesdružených výrobach jsou využívány čtyři kalkulační metody, a to metoda prostá, metoda fázová, metoda stupňová a metoda zakázková. *Metoda prostá* je nejjednodušší metodou. Je používána v podniku, kde je vyráběn jeden druh výrobku a náklady na tuto hromadnou výrobu jsou zjištěny prostým dělením, celkové náklady jsou vyděleny počtem výrobků. *Fázová metoda* je používána v členitých výrobach, kdy je výroba rozdělena do několika fází, které mohou být časově i místně oddělené. Důležité je rozlišení, že se nejedná o polotovary, nýbrž o nedokončené výrobky, které vstupují z jedné fáze do druhé, v každé fázi vzniká rozdílné množství výkonů. Úkolem této metody je zjištění celkových nákladů v jednotlivých fázích. Zjištěné náklady jsou v každé fázi vyděleny počtem výkonů, které byly v dané fázi provedeny. *Stupňová metoda* je také používána v členitých výrobach, ale na rozdíl od fázové metody vznikají polotovary, které vstupují buď do dalšího výrobního procesu, anebo jsou prodány externím odběratelům. Nejběžnějším příkladem, kde je využívána stupňová metoda, je výroba automobilů, kol,

elektrospotřebičů. Cílem této metody je stanovení nákladů na finální výrobky. Náklady předchozího výrobního stupně jsou převáděny do navazujícího stupně, náklady se postupně kumulují, takže náklady posledního výrobního stupně vyjadřují náklady na finální výrobek. *Zakázková metoda* je využívána v podnicích s heterogenní výrobou, kde jsou výkony přizpůsobeny požadavkům jednotlivých zákazníků. Pro každou zakázku je vystaven výrobní příkaz a kalkulační list, kde jsou sledovány všechny náklady související s výrobou dané zakázky. Tato metoda zjišťuje náklady nepravidelně, např. podle toho, kdy byla zakázka dokončena (Král aj., 2010).

Výše uvedené kalkulační metody nepodávají správné informace o nákladech spojených se skutečně prováděnými podnikovými činnostmi a jejich vztahu k jednotlivým výkonům. Je tedy potřeba přiřadit náklady výkonům podle skutečných příčin vedoucích k jejich vzniku. Moderní systém řízení nákladů musí odrážet odpovědnostní vztahy spolu s fyzickým průběhem procesů. Řídícím pracovníkům podávat informace v rámci celého životního cyklu výrobku. Být dynamický a detailní, zahrnout čas jako významného nositele nákladů. Sledovat náklady také z druhé strany, tedy čeho jimi bylo dosaženo. Sledovat a eliminovat plýtvání. Více než na sledování a reporting se zaměřovat na plánování a řízení nákladů. Vést ke sledování a vytváření přidané hodnoty, podporovat klíčová manažerská rozhodnutí a využívat moderní technologie (Popesko, 2009).

*Kalkulace nákladů podle aktivit*, metoda ABC (Activity-Based Costing) poskytuje informace o skutečných příčinách vzniku nákladů, popisuje veškeré vztahy mezi jednotlivými aktivitami a činnostmi prováděnými v podniku s cílem vytvoření požadovaných výkonů. Metoda ABC je nejen nástrojem výpočtu nákladů na konkrétní podnikový výkon, ale je také nástrojem nákladového řízení poskytujícího informace pro optimalizaci a snižování nákladů. Je prováděna v několika krocích. Nejprve je nepřímý náklad přiřazen konkrétní aktivitě pomocí vztahové veličiny, poté jsou zjištěny celkové náklady na jednotlivé aktivity a stanoven nákladový nositel a náklady na jednotku aktivity. V posledním kroku jsou určeny náklady na objekt alokace na základě nákladů a objemu jednotek aktivity (Popesko, 2009).

Předností metody ABC je přínos nových informací. Z hlediska rozsahu zjišťovaných informací je tato metoda náročná. Získané informace mají nízkou efektivnost využití a při hlubší analýze aktivit vznikají potíže s přiřazováním společných nákladů (Král aj., 2010).

## 2.2 Rozpočetnictví

Obecný proces formulování cílů se nazývá plánování. Výstupem tohoto procesu je plán vyjadřující naturálně, popř. verbálně stanovené cíle a prostředky k jejich dosažení. Proces formulování hodnotově vyjádřených cílů se nazývá rozpočtování. Výstupem tohoto procesu je rozpočet, peněžní vyjádření očekávaného plánu (Král aj., 2010).

Rozpočty se v organizaci stávají spojnicí mezi plánovanými cíli a provozní činností. Proces rozpočtování je založen na několika principech. Jedním z hlavních principů je jejich provázanost mezi jednotlivými odděleními a aktivitami, důležitá je jejich slučitelnost s operativními, taktickými a strategickými cíli podniku. Všechny dílčí rozpočty jsou sumarizovány do hlavního podnikového rozpočtu představujícího zásadní vnitropodnikový dokument sloužící jako řídicí a kontrolní nástroj. Dalším důležitým principem je otevřená a efektivní komunikace mezi zainteresovanými osobami. Komunikace probíhá jak po horizontální, tak také po vertikální linii jednotlivých úrovní řízení. Rozpočtování je významným pomocníkem při tvorbě optimální a efektivní firemní struktury a při stanovování odpovědností a pravomocí, stejně tak při stanovování případných sankcí. Všichni zúčastnění musejí být motivováni ke splnění daných cílů. Dalším přínosem rozpočtování je měření a zhodnocování výkonnosti všech zúčastněných osob. Efektivní proces je závislý i na dalších podmínkách, těmi jsou např. flexibilní organizační struktura, jasně definované strategické cíle, které nejsou v rozporu s krátkodobými cíli podniku, dále výkonný účetní systém a v neposlední řadě také flexibilita samotného procesu stanovování rozpočtu (Petřík, 2005).

Jedním z nejdůležitějších úkolů podnikových rozpočtů je zefektivnit řídicí proces poskytováním variantních informací, aby manažeři mohli měnit svá rozhodnutí a upravit dílčí cíle podle předpokládaného vývoje. Rozpočty tvoří jakousi simulaci budoucího vývoje, kdy dochází k postupnému sladění a optimalizaci jednotlivých činností podniku. Rozpočet slouží řídicím pracovníkům jako nástroj kontroly. Výrazné vychýlení některého střediska od stanoveného nákladového úkolu a následné zjištění této odchylky zavdává manažerům impuls pro odhalení okolností jejího vzniku. Slabinou tvorby rozpočtu je rozpor mezi vedoucími středisek usilujícími o co nejvyšší rozpočet nákladů, zatímco řídicí pracovníci podniku mají zájem o snižování nákladů podniku (Hradecký aj., 2008).

### 2.2.1 Sestavování rozpočtů

Za účelem všech výše uvedených cílů a funkcí rozpočtů je v podniku sestavován celý systém plánů a rozpočtů. Rozpočetnictví je nástroj hodnotového řízení. Při tvorbě *hlavního podnikového rozpočtu* za podnik jako celek se vychází ze splnění stanovených strategických cílů a z konkrétních existujících podmínek podnikatelského procesu. Cíle podnikového rozpočtu jsou posléze transformovány na jednotlivé dílčí rozpočtové cíle pro vnitropodniková střediska. Pro stanovení podnikového rozpočtu slouží pověřený tým sestávající se ze členů vrcholového managementu. Rozpočet je zpravidla sestavován na kalendářní nebo hospodářský rok. Sestavením jednotlivých rozpočtů středisek jsou pověřeni pracovníci útvaru controllingu, kteří napomáhají manažerům vnitropodnikových útvarů s přípravou a stanovením jejich rozpočtů, přičemž hlavním úkolem je koordinace a zajištění splnitelnosti. Pracovníci controllingového oddělení zpracovávají metodické postupy a stanovují časový harmonogram tvorby a plnění rozpočtů, tyto postupy dále předávají zodpovědným řídicím pracovníkům jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Ti na jejich základě zpracují svůj rozpočet, který před samotným schválením prezentují (Šoljaková a Fibírová, 2010).

Hlavní podnikový rozpočet je tvořen třemi částmi. První částí je *rozpočtová výsledovka*, jejíž nejvýznamnější část je tvořena rozpočtem zisku a ztráty z hlavní výdělečné činnosti. Ten je tvořen rozpočtem výnosů a rozpočty nákladů, tedy rozpočtem jednicových nákladů zjišťovaných z technické přípravy výroby, rozpočtem přímých nákladů konkrétního druhu výkonu a rozpočtem režijních nákladů, kde je oddělena evidence fixních a variabilních nákladů. Základem rozpočtování je účelové členění nákladů v kombinaci s členěním podle závislosti na objemu výkonů. V první řadě jsou sestavovány dílčí rozpočty nákladů a výnosů a posléze rozpočtová výsledovka. Rozpočtová výsledovka je dále tvořena samostatnými částmi, jedná se o rozpočty nákladů a výnosů vycházející z předpokládaného prodeje fixních a dalších aktivit, investičních a finančních činností podniku a dále o rozpočet rozdělení zisku. Druhou částí podnikového rozpočtu je *rozpočtová rozvaha*. Od rozvahy finančního účetnictví se liší, protože zobrazuje jen změnu stavu aktiv a pasiv, zejména pak oběžných aktiv a krátkodobých závazků vycházejících z *rozpočtu peněžních toků*. Ten tvoří třetí část podnikového rozpočtu a slouží pro vyjádření solventnosti a likvidity podniku a také pro efektivní umístění finančních prostředků (Král aj., 2010).

V podniku jsou rovněž sestavovány rozpočty režijních nákladů středisek. Řídící pracovníci postupují podle podrobných metodických pravidel zpracovaných controllingovým oddělením. V těchto pravidlech je vymezena struktura rozpočtovaných režijních nákladů spolu s metodami jejich stanovení. Struktura režijních nákladů vychází z rozdělení nákladů na variabilní a fixní část, toto rozdělení navazuje na druhové a účelové členění. V podnicích, ve kterých dochází k vnitropodnikové koordinaci, jsou náklady dále rozlišovány na prvotní a druhotné. Při rozpočtování režijních nákladů jsou využívány navzájem se prolínající metody. Mezi základní odlišující prvky patří prvotní vstupy informací, způsob jejich zpracování a způsob stanovení nákladového úkolu (Fibírová aj., 2007).

Podnik sestavuje rovněž *rozpočet tvořený aktivitami*, jedná se o převrácený model kalkulace nákladů podle aktivit. Nejprve je odhadnut budoucí objem prodaných výkonů a tím je zjištěna potřeba určitého množství zdrojů. Kalkulace podle aktivit předchází tvorbě tohoto rozpočtu představujícího taktický a strategický nástroj podnikové kontroly, plánování a řízení. Při implementaci souhrnné koncepce procesního řízení nákladů jsou nejprve určeny hlavní činnosti probíhající ve firmě. Poté jsou stanoveny hlavní faktory vyvolávající náklady. Nakonec jsou celkové náklady každé činnosti shrnuty do logických samostatných celkových aktivit, které nekopírují organizační strukturu, ale jsou určeny výhradně vnitřními procesy a skutečnými aktivitami podniku (Petřík, 2005).

### **2.2.2 Formy rozpočtů**

Formální podoba rozpočtů závisí v první řadě na délce rozpočtového období. Pokud je rozpočet sestavován na krátké období, je z důvodu dostupnějších a jistějších informací zpracován podrobněji. Operativní rozpočty režijních nákladů středisek mají dvě základní formy. První formou je *pevný rozpočet*, který je používán v případě režijních nákladů nezávislých na objemu výkonů. Rozpočet představuje maximální výši režijních nákladů fixního charakteru, tento úkol je nejčastěji používán u správních středisek. Druhou nejčastější formou je *pružný rozpočet* sledující fixní a variabilní náklady odděleně, a tudíž zohledňuje závislost režijních nákladů na objemu výkonů (Hradecký aj., 2008).

Mezi další formy rozpočtů je řazena metoda *rozpočtování s nulovým základem* spočívající v sestavování rozpočtu, který nevychází z údajů minulých období, ale vychází z přehledu činností prováděných v hodnoceném budoucím období. Součástí této metody je ověřování potřebnosti určité úrovně poskytovaných výkonů, tento postup je využíván u servisních útvarů a u útvarů, jejichž objem aktivit se v čase výrazně mění. Další formou jsou *indexní rozpočty* vycházející z dosažené skutečnosti minulých období, která je upravena o nahodilé vlivy, anebo přímo z rozpočtu těchto období. Výchozí data jsou při stanovování rozpočtu na příští období upravena o procentní podíl beroucí v úvahu cenové změny a změny rozpočtovaného objemu činnosti (Král aj., 2010).

### **2.2.3 Kontrola dodržení rozpočtů a analýza odchylek**

Vhodně sestavený rozpočet pro potřeby vnitropodnikového řízení nestačí. Pro efektivní hodnotové řízení je třeba kontrolovat dodržování rozpočtovaných nákladů. V pravidelných časových intervalech jsou skutečně vynaložené náklady porovnávány s předem stanovenými. U krátkodobých rozpočtů dochází k této kontrole nejméně jednou měsíčně. Nejpozději v prvním týdnu následujícího měsíce jsou vyhodnocovány odchylky. Pokud jsou odchylky negativní, přistupuje se ke zjišťování příčin a přijímání korektního opatření. Pokud jsou odchylky pozitivní, dochází k podpoře takovéto vývojové tendence. Existují v zásadě dvě základní příčiny odchylek. Buď je stanovený rozpočet nereálný, anebo dochází k odlišnému vývoji výrobních podmínek, než jaké stanovil rozpočet (Šoljaková a Fibírová, 2010).

Cílem kontroly rozpočtu je poskytnutí základního informačního souboru ve formě zprávy. Součástí této zprávy jsou komentáře a vysvětlivky k jednotlivým položkám, kde je uvedeno také vyjádření odpovědných osob k daným odchylkám. Odchylky jsou stanoveny tzv. hladinou významnosti a předem schváleny řídicími pracovníky. Hladina významnosti se pohybuje okolo 5 % a jedná se o akceptovatelnou odchylku (Petřík, 2005).

### 3 Charakteristika vybrané společnosti

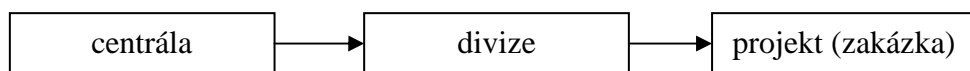
V úvodu této kapitoly je krátce charakterizována vybraná společnost a předmět její činnosti, poté je nastíněna organizační struktura s vyjmenováním jednotlivých útvarů spadajících pod dané úseky. Následuje charakteristika činností prováděných jednotlivými divizemi. Dále je zhodnocena finanční situace vybrané společnosti. Tato kapitola obsahuje rovněž popis používaných informačních systémů a způsob účtování spolu s charakteristikou účetní struktury.

Z důvodu poskytnutí interních informací není v této práci uveden název společnosti, je užíváno pouze univerzální označení Stavební společnost.

Právní formou podnikání Stavební společnosti je akciová společnost, která musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Stavební společnost působí především na trhu podzemního stavitelství, kde provádí vysoce specializovanou hornickou činnost, ale působí také v dalších oblastech stavebnictví, které budou postupně uvedeny a charakterizovány. Od roku 1998 je držitelem certifikátu pro generální dodávky staveb pozemního a inženýrského stavitelství dle ČSN EN ISO 9001:2001. Stavební společnosti byl rovněž udělen certifikát Národního bezpečnostního úřadu, díky kterému se může ucházet o významné armádní zakázky nebo investiční záměry jiných bezpečnostních složek ČR, včetně projektů NATO.

Stavební společnost v konkurenčním boji o přidělení zakázky využívá především seriózní cenovou politiku a garanci dodržení lhůty realizace stavebního díla. Dalšími výhodami upřednostňujícími ji před konkurenčními firmami je celková kulturní úroveň, vstřícnost k požadavkům zákazníka a dlouholetá finanční stabilita. Jak již bylo uvedeno, společnost se zaměřuje především na trh podzemního stavitelství, tomuto segmentu na domácím trhu dominuje a prostřednictvím něho expanduje i do zahraničí. Provádí realizaci podzemních staveb, jako jsou hloubené a ražené podzemní objekty, tunely, podchody, šachty, štoly a vrty. Dále se zaměřuje na dopravní stavby, jako jsou komunikace a zpevněné plochy, železnice, mosty, rampy a dráhy. Dalším oborem její působnosti je průmyslová výstavba, tzn. elektrárny, úpravní vody a další. Zajišťuje také ostatní inženýrské stavby, jako jsou kanály, jezy, nádrže, vodovody, kanalizace, plynovody a teplovody. Provádí rovněž

demolice, sanace, rekultivace, zemní práce a úpravy území. Předmětem jejího zájmu jsou také developerské aktivity v oborech občanské a bytové výstavby, tzn. administrativní budovy, nákupní centra, hotely, školy, divadla, sportovní objekty a rodinné a bytové domy. Organizační struktura Stavební společnosti je tříúrovňová, jak znázorňuje obrázek 3.



*Obrázek 3: Úrovně organizační struktury společnosti*

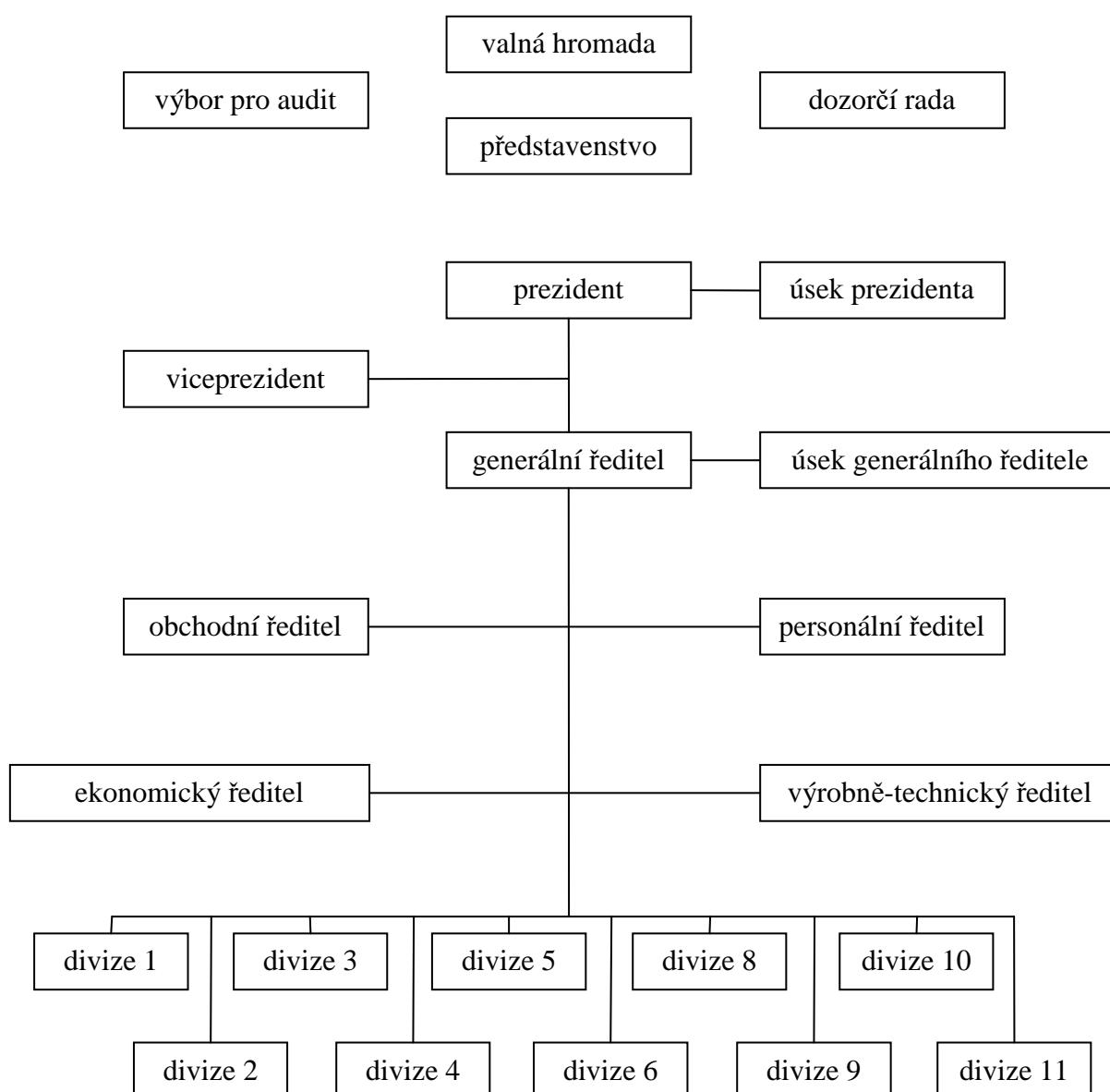
Zdroj: vlastní zpracování

Organizační struktura centrály je tvořena úseky jednotlivých výkonných ředitelů, tyto úseky jsou rozděleny na organizační prvky, tzn. střediska nebo nestavební zakázky. Pod úsek prezidenta spadá kancelář prezidenta, útvar strategie a systému řízení, útvar zahraničního podnikání, útvar tiskového mluvčího, útvar interního auditu, útvar bezpečnostního ředitele a útvar tajemníka. Pod úsek viceprezidenta spadá kancelář viceprezidenta, útvar zástupce viceprezidenta, útvar financování, útvar finanční strategie, útvar controllingu a útvar správy nemovitého majetku.

Pod úsek generálního ředitele spadá sekretariát, útvar legislativně-právní, útvar integrovaného systému řízení a útvar řízení kvality. Pod úsek obchodního ředitele spadá útvar marketingu, útvar centrální zakázky a útvar vztahů k veřejnosti. Pod úsek personálního ředitele spadá útvar personálního marketingu, útvar personální strategie, útvar pracovně-právních vztahů, útvar práce a mezd a útvar kvalifikačního rozvoje. Pod úsek ekonomického ředitele spadá útvar ekonomických nástrojů řízení divizí, útvar hlavního účetního, útvar výpočetní techniky, expert úseku ekonomického ředitele, útvar nakupování a útvar vnitropodnikové banky. Pod úsek výrobně-technického ředitele spadá technický útvar, útvar technologií a materiálů, útvar kontroly řízení zakázek, útvar technické přípravy zakázek, útvar bezpečnosti a ochrany zdraví a útvar osobní dopravy.

Organizační struktura divize je tvořena středisky vedení divize, specializovanými středisky, provozy a projekty, tzn. stavebními zakázkami. Celou organizační strukturu Stavební společnosti znázorňuje obrázek 4.





Obrázek 4: Organizační struktura společnosti

Zdroj: vlastní zpracování

*Centrála* sídlící v hlavním městě zajišťuje služby pro jednotlivé divize, které se liší orientací na segmenty. *Divize 1* je divize se širokým výrobním programem a regionálním působením. Výrobní program zahrnuje především občanské stavby, výstavbu bytových objektů, dopravní stavby, kanalizace a přeložky inženýrských sítí a rekonstrukce budov. Mezi nabízené produkty a služby patří ražené konstrukce a definitivní obezdívky, izolace proti vodě, zámečnické stavební konstrukce a elektro servis, venkovní kanalizace a vodovody, ražba štol včetně kanalizačních stok, geodetické práce a plynovody.

*Divize 2* zajišťuje přípravu a realizaci souboru staveb městského okruhu v Praze. Je odpovědná za řízení a zajištění projektové dokumentace, výrobní přípravu, ekonomické vyhodnocování a řízení zakázky. *Divize 3* je výrobní. Zaměřuje se především na segment průmyslových, občanských a bytových staveb. Vyrábí a dodává ocelové konstrukce. Služby poskytované touto divizí jsou svařování, výroba a montáže ocelových konstrukcí a podhledy. *Divize 4* komplexně zabezpečuje dopravní stavby, zejména mosty, dálnice, silnice, železnice a tramvajové tratě. Zabezpečuje přípravu území, včetně demolic, dále pak revitalizaci a sanaci územních celků. Zajišťuje marketing, zpracování nabídek, přípravu a realizaci staveb. *Divize 5* se specializuje na podzemní stavby, ražené a hloubené objekty, tunely. Dále realizuje dopravní stavby, jako jsou mosty a silnice. Mezi nabízené produkty a služby patří ražba tunelů velkých profilů včetně průzkumných štol, trhačí práce, mosty, sanace konstrukcí a zajištění technologických souborů.

*Divize 6* je výrobní. Zaměřuje se na občanské, bytové, vodohospodářské a ekologické stavby. Mezi nabízené produkty a služby patří výroba železobetonových konstrukcí, výroba armatury, půjčovna bednění a lešení, elektroohřev betonu, výroba a montáž truhlářských a tesařských konstrukcí. *Divize 8* je rovněž výrobní divizí zaměřující se především na výstavbu občanských a průmyslových staveb. K realizaci stavebních děl této divize dochází v Praze a v regionech Ústí nad Labem a Liberec. *Divize 9* se specializuje na výstavbu nebo rekonstrukci pozemních staveb včetně rekonstrukce historických a památkových objektů. Mezi nabízené produkty a služby patří výše zmíněné technologie používané ke komplexní realizaci zakázky. *Divize 10 – Organizační složka Bratislava* se zabývá činností na Slovensku. *Divize 11* zajišťuje nákup, leasing a pronájem dlouhodobého hmotného majetku Stavební společnosti a zabezpečuje komplexní péči o stroje a zařízení.

Stavební společnost je držitelem prestižního ocenění AAA ratingové agentury ČEKIA. Jedná se o dlouhodobě finančně stabilní a solventní společnost. Neustále roste její podíl na trhu v tuzemsku i v zahraničí.

Stavební společnost zaměstnává přes 3000 zaměstnanců, jejichž průměrný měsíční nominální výdělek činí přes 40 000 Kč. Průměrná přidaná hodnota na zaměstnance je přibližně 1 286 000 Kč. Stavební společnost operuje s dvacetimiliardovým ročním obratem.

### **3.1 Informační systémy**

Stavební společnost využívá celkem čtyři informační systémy. Prvním z nich je základní informační systém využívaný pro potřeby finančního účetnictví. Druhým informačním systémem je manažerský informační systém, který využívá informace základního informačního systému, ale poskytuje řídícím pracovníkům úplně jiné možnosti sumarizace účetních dat. Třetím z nich je personální informační systém využívaný managementem pro řízení lidských zdrojů. Posledním je obchodní informační systém zpracovávající obchodní agendu.

#### **Informační systém**

Jedná se o systém zpracovávající účetní agendu. Jsou zde zaneseny veškeré účetní operace související s chodem účetní jednotky. Důležitou vlastností tohoto systému je, že v něm může pracovat současně neomezený počet uživatelů.

Součástí tohoto systému je evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku spolu s oprávkami. Rovněž je zde evidován seznam plánovaných oprav spolu s vytvořenými rezervami. Jsou zde zaznamenány veškeré pohyby peněžních prostředků. Dále jsou účtovány faktury. Je využíván adresář se všemi obchodními partnery, se kterými účetní jednotka spolupracuje a v minulosti spolupracovala. K jednotlivým kontaktům na odběratele je přiloženo hodnocení platební morálky. U jednotlivých kontaktů na dodavatele je uvedeno hodnocení zahrnující četnost a spolehlivost jejich dodávek. Je rovněž využívána kniha jízd, která v sobě zahrnuje evidenci vozidel a zaměstnanců, kteří je využívají. Někteří zaměstnanci mají přidělen služební vůz dlouhodobě, zatímco někteří pracovníci mají vůz přidělen jen na určitou dobu, např. za účelem krátké služební cesty. Divize 11 zde vede evidenci majetku pořízeného na leasing spolu s dalšími poskytovanými službami, které jsou s tím spojeny. Účtování o nákladech probíhá na základě zanesení základní účetní věty, která v sobě zahrnuje číslo střediska nebo zakázky, dále syntetický a analytický účet spolu s koncovým účtem a kód položky. Výstupy tohoto informačního systému jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz cash flow. Systém zpracuje veškerá daňová přiznání, zajistí přesný výpočet příslušných daní a stanoví včasný termín zaplacení.

## **Manažerský informační systém**

Manažerský informační systém má ve Stavební společnosti nezastupitelnou roli. Je průběžně rozšiřován na více modulů, které jsou neustále vyvíjeny a doplňovány, aby přesně odpovídaly požadavkům na poskytované informace. V systému může současně pracovat neomezený počet uživatelů.

Manažerský informační systém slouží především pro podporu finančního plánování a analýzu dat společnosti. Mezi podporované činnosti patří měsíční reporting, tedy analýza měsíčních výsledků hospodaření, srovnávání plánovaných a skutečných hodnot vybraných ukazatelů a tvorba periodických materiálů pro orgány společnosti. Dále roční reporting zabývající se finanční analýzou, meziročním srovnáním a hodnocením společnosti. Další podporovanou činností je plánovací proces, tedy analýza časových řad vybraných ukazatelů, predikce očekávaných hodnot a variantní tvorba plánu. Na základě výše uvedených činností je vytvořen systém uspořádání jednotlivých pohledů, které jsou dále rozčleněny z hlediska organizačního uspořádání a poskytují informace jak za společnost jako celek, tak také za režijní a výrobní složku. Zadávané soubory dat mají dvě dimenze. První z nich je plán. Jedná se o roční plán společnosti na úrovni účetních výkazů, rozpočet režijní složky, vybrané ukazatele plánu výrobní složky a plánovaný počet zaměstnanců. Druhou dimenzi tvoří skutečnost, tedy obraty analytických účtů podle jednotlivých organizačních složek společnosti a přepočtený počet zaměstnanců. K zadávání potřebných dat dochází měsíčně, vždy po účetní závěrce (Zavřelová aj., 2006).

Stavební společnost má ve svém portfoliu kapitálových účastí přes dvacet společností. Tento manažerský informační systém umožňuje sbírat data za jednotlivé společnosti do jedné databáze a vytvářet jejich analýzu. Uchovává data a reportuje hodnocení srovnatelná v čase i mezi jednotlivými společnostmi.

Mezi hlavní přínosy tohoto manažerského informačního systému patří schopnost prezentovat složitá data v reálném čase a možnost změny aktuálního pohledu pomocí volby dimenzí. Dále lze postupně rozbalovat potřebné údaje k většímu detailu a identifikovat tak příčinu sledovaného jevu. Tento systém je uživatelsky velmi jednoduchý a pohodlný, je možnost exportu dat pro další zpracování a dochází k automatickému reportingu, je tedy odstraněna chybovost při mechanickém zpracovávání a analýze dat (Zavřelová aj., 2006).

Manažerský informační systém využívá data z informačního systému a umožňuje tak sumarizovat údaje napříč celou účetní jednotkou v závislosti na potřebách managementu. Funguje na bázi Excelu, podává informace v předdefinovaných tabulkách. Do manažerského informačního systému jsou zadávány předběžné kalkulace a schválené návrhy rozpočtů režijních nákladů a je tedy možné je porovnávat se skutečností. Pracovníci útvaru controllingu sledují plnění závazných nákladových limitů vybraných položek, sumarizují potřebné údaje a porovnají je s plánem.

### **Personální informační systém**

Mezi základní služby poskytované personálním informačním systémem Stavební společnosti patří personální evidence. Jedná se o evidenci všech zaměstnanců (současných i minulých) spolu s údaji získanými během přijímacího řízení, kontakty a průběžnými hodnoceními vedoucích pracovníků. V případě, že byl některému zaměstnanci zrušen pracovní poměr z důvodu hrubého porušení pracovní kázně, je v personálním systému tato osoba zařazena do zvláštní kategorie a v budoucnu s ní nemůže být podepsána pracovní smlouva. Další zvláštní kategorii tvoří uchazeči o zaměstnání, kteří prostřednictvím webových stránek Stavební společnosti vyplnili *Nabídkový list uchazeče*, přiložili životopis a další dokumenty. Jejich nabídka je v systému evidována jeden rok.

Další základní službou tohoto systému je zpracování mezd. Systém vypočítá mzdy pro všechny typy pracovních poměrů spolu s odvody na sociální a zdravotní pojištění a zálohami na daň z příjmů. Mzdy se počítají na základě docházkového listu. Zaměstnanci na centrále mají své čipy, pomocí kterých zaevidují svůj příchod a odchod. Pracovníkům, kteří pracují na zakázkách v externím prostředí, vedou docházkové listy jejich nadřízení ručně. Tyto ručně vyplněné docházkové listy jsou každý týden zaevidovány do personálního informačního systému. Mzdová agenda rovněž zahrnuje zpětné přepočty, např. v případě pozdního dodání podkladů, které mají vliv na výši mzdy pracovníka nebo v případě opožděného dodání neschopenky. Mzda je automaticky přepočítána do minulosti, veškeré změny jsou promítnuty do současné mzdy, včetně odvodů.

Další základní službou je výkaznictví o služebních a pracovních cestách. Jedná se o evidenci zaměstnanců vyslaných na služební cestu spolu s předpokládanou výší nároku na cestovné, pohonné hmoty a nároku na stravné.

Personální informační systém rovněž vytváří agendu pracovních míst. Jedná se o charakteristiku činností prováděných na daném pracovišti, popis požadovaných vlastností, kvalifikace a délky praxe pracovníka. Jsou zde rovněž charakterizovány kompetence a zodpovědnost pracovníka. Tato agenda je propojena s personální evidencí. Personální informační systém Stavební společnosti zahrnuje rovněž evidenci vzdělávacích akcí. Jedná se o popis nabízených kurzů a možností dalšího rozvoje pracovníků. Tento informační systém rozčlení zaměstnance do kategorií, např. v závislosti na platnosti školení, osvědčení nebo certifikátů a naplánuje pro ně vzdělávací akci.

### **Obchodní informační systém**

Stavební společnost má zastoupení ve více geografických lokalitách a z tohoto důvodu využívá rovněž obchodní informační systém. Ten zahrnuje zpracovávání dokladů obchodní agendy, ale především je základním nástrojem používaným pro sledování potenciálních zakázek v rámci celé společnosti. Slouží jako pomocný nástroj při sledování celého procesu získávání zakázky a jako kontrolní nástroj při konečném přidělení příslušné zakázky garantům a následném sledování určených úkolů. Umožňuje analyzovat informace o všech uskutečněných soutěžích a vyhodnocovat podstatné aspekty úspěšných i neúspěšných výsledků v případě účasti v soutěži. Informuje zároveň o možnostech budoucího vývoje obratu jako celku nebo v zaměření na jednotlivé segmenty.

## **3.2 Dvouokruhová soustava účetnictví**

Stavební společnost využívá dvouokruhovou soustavu účetnictví. Jak bylo uvedeno v teoretické části, finanční účetnictví chápe náklad jako snížení vlastního kapitálu podniku, které se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků, aniž se nějak blíže zkoumá vynaložení tohoto nákladu, proč byl spotřebován a zda přinesl přiměřený výstup. Pojetí nákladů v manažerském účetnictví vychází z peněžního ocenění spotřeby výrobních

faktorů, která by měla být vynaložena účelně a účelově. Výše spotřeby by měla být přiměřená vzhledem k dosaženému výstupu a náklady by měly být jednoznačně přiřaditelné ke konkrétní činnosti. V rámci finančního okruhu Stavební společnost eviduje náklady na syntetických účtech účtové třídy 5, která je součástí výsledovky schválené auditorem a předkládané finančnímu úřadu. Stavební společnost má důkladně propracovaný systém manažerského účetnictví, tento způsob řízení nákladů je charakterizován v dalších kapitolách. V rámci finančního okruhu se jedná o druhové členění nákladů doplněné o analytickou evidenci podle vnitřní směrnice účetní jednotky. Pro vnitropodnikové účetnictví využívá Stavební společnost účtové třídy 8 a 9, ve kterých zobrazuje vnitropodnikové vztahy. Účtová třída 8 slouží pro sledování vnitropodnikových nákladů a účtová třída 9 slouží pro sledování vnitropodnikových výnosů. Oba okruhy, tedy finanční a vnitropodnikový, jsou propojeny pomocí spojovacích účtů, které slouží ke kontrole úplnosti a správnosti zaúčtovaných operací. Jsou rovněž využívány rozdílové účty sloužící pro zachycení rozdílů v oceňování jednotlivých položek.

### **3.2.1 Finanční okruh**

Níže je uvedena charakteristika účtových skupin, popř. jednotlivých účtů používaných Stavební společností. O nákladech účtuje způsobem A.

V účtové skupině *50 – Spotřebované nákupy*, na účtu *501 – Spotřeba materiálu* účtuje spotřebovaný materiál, čisticí prostředky, obaly, pohonné hmoty, ochranné pomůcky, pracovní oblečení a přirozený úbytek zásob v rámci norem. Na účtech *502 – Spotřeba energie* a *503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek* účtuje neskladovatelné nákupy, mezi něž patří elektrická energie, pára, plyn, voda a ostatní nákupy, které nelze skladovat. Významnou položkou na syntetickém účtu *503* je spotřeba subdodávek.

V účtové skupině *51 – Služby* účtuje prvotní náklady za externí služby. Na účtu *511 – Opravy a udržování* účtuje náklady vynaložené na opravy a udržování např. dlouhodobého hmotného majetku. Na účtu *512 – Cestovné* eviduje náklady na pohonné hmoty, ubytování a stravné za zaměstnance na služebních a pracovních cestách. Na účet *513 – Náklady na reprezentaci* účtuje náklady vynaložené na pronájem prostor, pohoštění obchodních partnerů a nákup květin. Na účet *518 – Ostatní služby* účtuje

náklady za poštovní poplatky, telefonní služby, internet, propagaci, právní, daňovou a poradenskou činnost a vzdělávání zaměstnanců. Na tomto účtu rovněž účtuje o nákupu drobného nehmotného majetku, který není zahrnut do dlouhodobého majetku.

V účtové skupině 52 – *Osobní náklady*, na účtu 521 – *Mzdové náklady* účtuje veškeré požitky zaměstnanců. Mzdy jsou účtovány v hrubých částkách navýšených o případnou naturální mzdu v cenách obvyklých, uznávaných zákonem o daních z příjmů. Na účtu 524 – *Zákonné sociální pojištění* účtuje o nákladech na sociální a zdravotní pojištění, které odvádí společnost za své zaměstnance. Na účtu 525 – *Ostatní sociální pojištění* účtuje o příspěvcích na životní pojištění a penzijní připojištění zaměstnanců. Na účtu 527 – *Zákonné sociální náklady* účtuje o nákladech vynaložených na sociální a pracovní podmínky zaměstnanců, o nákladech vynaložených na péči o zdraví zaměstnanců a rovněž je zde zahrnut příspěvek na stravování.

V účtové skupině 53 – *Daně a poplatky* je na účtech 531 – *Daň silniční* a 532 – *Daň z nemovitostí* účtováno o příslušných daních. Na účtu 538 – *Ostatní daně a poplatky* účtuje úhrady soudních a správních poplatků, kolků, dálničních známek a dále např. daň darovací.

V účtové skupině 54 – *Jiné provozní náklady*, na účtu 541 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* účtuje rozdíl mezi pořizovací cenou a oprávkami k příslušnému dlouhodobému majetku. Na účtu 542 – *Prodaný materiál* účtuje o nepotřebném materiálu, který byl společností prodán. Na účtu 543 – *Dary* účtuje o bezplatném předání majetku. Na účtu 544 – *Smluvní pokuty a úroky z prodlení* účtuje smluvní pokuty a penále ze smluvních vztahů. Na účtu 545 – *Ostatní pokuty a penále* účtuje pokuty a penále ze strany státních institucí. Na účtu 546 – *Odpis pohledávek* účtuje o pohledávkách, u kterých by náklady na vymáhání evidentně přesáhly jejich výši. Na účtu 548 – *Ostatní provozní náklady* účtuje pojistné majetku a odpovědnosti za škody. Na účtu 549 – *Manka a škody* účtuje manka nad normu přirozených úbytků a škody na majetku způsobené živelnou pohromou nebo neznámým pachatelem.

V účtové skupině 55 – *Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů* účtuje na účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* o příslušných odpisech. Účty 552 – *Tvorba zákonných rezerv* a 554 – *Tvorba ostatních rezerv* slouží pro účtování příslušných rezerv upravených vnitřním předpisem. Na účtu 555 – *Zúčtování*



*komplexních nákladů příštích období* účtuje změnu stavu těchto nákladů. Na účtu 557 – *Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku* účtuje postupné umořování opravné položky k příslušnému majetku. Na účtech 558 – *Tvorba zákonných opravných položek* a 559 – *Tvorba opravných položek* účtuje o příslušných opravných položkách.

V účtové skupině 56 – *Finanční náklady*, na účtu 561 – *Prodané cenné papíry a podíly* účtuje úbytek cenných papírů a podílů. Na účtu 562 – *Úroky* účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám. Na účtu 563 – *Kurzové ztráty* účtuje kurzové rozdíly, které účetní jednotce vznikly v rámci obchodování se zahraničím. Na účtech 564 – *Náklady z přecenění cenných papírů* a 566 – *Náklady z finančního majetku* účtuje o příslušných nákladech. Na účtu 568 – *Ostatní finanční náklady* účtuje poplatky bance za vedení účtu a za položky. Na účtu 569 – *Manka a škody na finančním majetku* účtuje o schodku v pokladně a škodách na dalším majetku finančního charakteru.

V účtové skupině 57 – *Rezervy a opravné položky finančních nákladů* účtuje o tvorbě rezerv a opravných položek k finančnímu majetku.

V účtové skupině 58 – *Mimořádné náklady* zachycuje operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti. Na účtu 582 – *Škody* účtuje o škodách na majetku. Na účtu 584 – *Tvorba mimořádných rezerv* účtuje položky rezerv na mimořádné náklady. Na účtu 588 – *Ostatní mimořádné náklady* účtuje o opravách nákladů minulých období, které by zkreslily náklady běžného období, rovněž zde účtuje daňově neuznatelné náklady.

V účtové skupině 59 – *Daně z příjmů a převodové účty* zachycuje na účtech 591 – *Daň z příjmů z běžné činnosti splatná*, 592 – *Daň z příjmů z běžné činnosti odložená*, 593 – *Daň z příjmů z mimořádné činnosti splatná* a 594 – *Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená* výši splatných daní při uzávěrce účetního období, jedná se o daň z běžné a mimořádné činnosti jak splatné, tak také odložené. Na účtu 595 – *Dodatečné odvody daně z příjmů* účtuje dodatečné odvody i vratky daně za minulá léta v návaznosti na dodatečná a opravná daňová přiznání.

### 3.2.2 Vnitropodnikový okruh

Každý účet vnitropodnikových nákladů je označen šestimístným číslem doplněným o název. Vnitropodnikové náklady jsou členěny podle nákladových druhů, popř. dle účelu a jejich seznam je následující:

801101	VP spotřeba přímého materiálu
801102	VP spotřeba polotovarů
801104	VP spotřeba materiálu a náhradních dílů – opravy a údržba
801201	VP spotřeba nafty
801401	VP propagace a reklama
802101	VP spotřeba elektrické energie
803101	VP subdodávky
811101	VP opravy a údržba
813101	VP spotřeba – reprezentace
818101	VP služby
818102	VP náklady na vzdělání
818103	VP služební osobní auta
818104	VP – ostatní osobní náklady
821101	Osobní náklady
821102	VP přeúčtování – pracovníci
845101	VP pokuty a penále
862101	VP úroky
863101	VP kurzové rozdíly
868101	VP ostatní finanční náklady
890101	SR centrály
890102	SR divize
891101	VP převod – náklady zakázky

Níže jsou charakterizovány vybrané účty vnitropodnikových nákladů:

Účet *818101 – VP služby* v sobě zahrnuje VP nájemné dlouhodobého majetku, VP náklady na spoje, VP náklady na výpočetní techniku a další. Prostřednictvím účtu *821101 – Osobní náklady* jsou přeúčtovávány náklady z personálního informačního systému na pracovníka

dle konkrétních zakázek, na kterých se v průběhu měsíce zaměstnanec podílel. Prostřednictvím účtu 821102 – *VP přeúčtování – pracovníci* jsou sledovány vybrané osobní náklady (např. mzdové náklady, náklady na mobilní telefony, náklady spojené s provozem osobních vozidel, cestovné, ochranné pomůcky, náklady na vzdělání a další) podle evidenčních čísel zaměstnanců na kmenovém organizačním prvku každé divize. Tyto náklady jsou do účetnictví zadávány ručními zápisy, anebo jsou automaticky převáděny ze mzdového systému. Jednou měsíčně jsou z těchto středisek příslušné náklady přeúčtovány na organizační prvky, ve kterých v daném měsíci zaměstnanci pracovali. Přeúčtování probíhá prostřednictvím vnitropodnikového účetního okruhu.

Každý účet vnitropodnikových výnosů je označen šestimístným číslem doplněným o název. Seznam vnitropodnikových výnosů je následující:

901101	VP tržby za výrobky
901103	VP přeúčtování externích tržeb
902101	VP tržby za služby
902102	VP tržby z investičního majetku
902103	VP tržby z pronájmu
911101	VP přeúčtování změny stavu nedokončené výroby
942101	VP tržby z prodeje materiálu
945101	VP pokuty a penále
962101	VP tržby – úroky
968101	VP ostatní finanční výnosy
991101	VP převod ostatních výnosů zakázky

Ve vnitropodnikovém okruhu jsou zaúčtovány druhotné náklady za služby poskytované jednou organizační jednotkou jiné organizační jednotce. Na základě vnitropodnikového účetnictví dochází k fiktivnímu pohybu peněz, s čímž souvisejí vnitrobankovní účty, které spadají do kompetence útvaru vnitropodnikové banky.

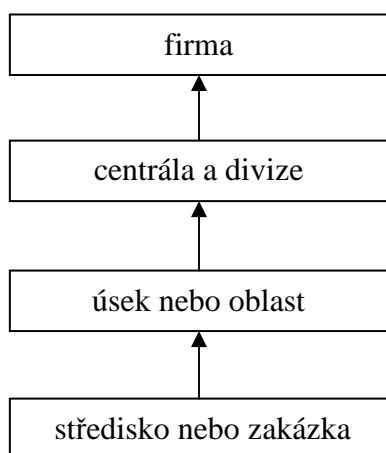
Vnitropodnikové faktury jsou zaúčtovány, jestliže jsou odsouhlaseny podpisem podle podpisového vzoru jak nákladovým, tak i výnosovým organizačním prvkem. Výjimku mají pouze vnitropodnikové faktury výpočetního střediska, dopravy, nájemného půjčoven a vnitropodnikové faktury účtované externím softwarem (půjčovny bednění a lešení,

tesárny a armozávodu). Tyto faktury jsou odsouhlaseny nákladovou stranou po zaúčtování. Současně je nutné, aby na vnitropodnikových fakturách byly od zaměstnanců potvrzujících věcnou správnost uváděny správné kódy položek. Proučtované vnitropodnikové faktury jsou odeslány do účtárny druhé divize.

Příkladem vnitropodnikové faktury odsouhlasené nákladovým i výnosovým organizačním prvkem je faktura za nájemné účtované útvaru controllingu ze strany centrály. Útvar controllingu sídlí v budově, která ale patří centrále, tudíž musí za tuto poskytnutou službu zaplatit fiktivní nájemné. Nákladové středisko, tedy útvar controllingu, použije účet 818101 – VP služby a výnosové středisko, tedy centrála, použije účet 902101 – VP tržby za služby. Ve finančním okruhu se tato účetní operace vůbec neobjeví. Útvar vnitropodnikové banky zaznamená fiktivní pohyb peněz mezi útvarem controllingu a centrálou.

### 3.3 Účetní struktura

Pro potřeby vnitropodnikového účetnictví je v rámci informačního systému účetní struktura rozšířena (oproti organizační struktuře společnosti). Má čtyři úrovně, jak znázorňuje obrázek 5. Je tvořena soustavou organizačních prvků zařazených do jednotlivých kategorií.



Obrázek 5: Úrovně účetní struktury

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování nákladů a výnosů provádí Stavební společnost od nejnižší úrovně organizačních prvků, tzn. od střediska nebo zakázky. Několik středisek tvoří úsek a několik zakázek tvoří oblast. Každý organizační prvek má přiřazeno své číslo. Středisko je charakterizováno šestimístným číselným kódem. Zakázka má osmimístný číselný kód. Jednotlivé organizační prvky jsou v informačním systému zakládány v rámci jednoho číselníku.

### **Položky a použití kódu položky**

Struktura střediska nebo zakázky je tvořena jednotlivými položkami, kterým jsou přiřazeny účty. Středisko a nestavební zakázka mají přiřazenu pevnou strukturu položek a účtů, která je vytvořena při jejich založení. U stavební zakázky je položková struktura vytvářena výběrem položek z číselníku.

Každý číselník je složen z kódů položek, popisů položek a měrných jednotek přiřazených jednotlivým položkám. Položka je tedy část číselníku reprezentující určitou skupinu nebo druh nákladů. Jednotlivé kódy položek jsou v informačním systému navázány na analytické účty a je možné sledovat a porovnávat plánované a skutečně vynaložené náklady. Kód položky je pro středisko pětimístný a pro stavební zakázku osmimístný číselný znak.

Středisko a nestavební zakázka mají přiřazenu pevnou strukturu kódu položky, která je vytvořena při jejich založení. Existuje jejich seznam. První znak představuje pořadové číslo číselníku položek, druhý znak představuje základní druhové členění nákladů a třetí až pátý znak představuje podrobné druhové členění nákladů.

U stavební zakázky je kód položky vytvářen výběrem položek z číselníku. Existuje jistá zákonitost při jejich přiřazování. První a druhý znak představuje pořadové číslo objektu v rámci zakázky, třetí znak představuje typ číselníku, čtvrtý až sedmý znak představuje pořadové číslo položky a osmý znak představuje variantu položky.

Při plánování a účtování nákladů je k číslu organizačního prvku a kódu položky připojen ještě koncový účet. Tato kombinace tvoří základní účetní větu a je v rámci celého informačního systému jedinečná.

## Struktura účtů v informačním systému

V informačním systému mají účty svou přesnou strukturu. Každý účet je charakterizován úrovní detailu a módem zaúčtování. Jednotlivé úrovně detailu představují:

1		Výsledek hospodaření
2		Náklady celkem
3	5	Účtová třída
4	51	Účtová skupina
5	518	Syntetický účet
6	5181	Analytický účet – 1. úroveň
7	518101	Analytický účet – 2. úroveň (poslední úroveň u rozvahových účtů)
8	518101.53100	Koncový účet (poslední úroveň u výsledkových účtů)

Rozvahové účty určené k účtování mají přiřazenu úroveň detailu 7, druhá úroveň analytického účtu je pro ně poslední. Výsledkové účty určené k účtování mají přiřazenu úroveň detailu 8, poslední úroveň je pro ně připojení koncového účtu.

Účtová osnova organizačního prvku je tvořena sadou rozvahových a výsledkových účtů. Rozvahové účty jsou vytvářeny při založení střediska podle vytvořeného vzoru a podle typu střediska. Výsledkové účty jsou u středisek vytvářeny při jejich založení, u zakázek jsou vytvářeny individuálně podle potřeb.

Z hlediska vypovídací schopnosti existují dva pohledy na účtovou osnovu organizačního prvku. Prvním pohledem je pohled účetní, tedy pohled finančního účetnictví, který je realizován vzestupným seřazením účtů v pořadí: číslo organizačního prvku, hlavní účet, kód položky. Nejsou zde využívány účty, které nemají vyplněnu část hlavní účet. Druhým pohledem je pohled pro řízení nákladů a výnosů, tedy pohled manažerského účetnictví, který je realizován vzestupným řazením účtů v pořadí: číslo organizačního prvku, kód položky, hlavní účet. Nejsou zde využívány účty, které nemají vyplněnu část kód položky. V pojetí účtové osnovy představuje hlavní účet šestimístný znak. První tři čísla představují číslo účtu dle druhového členění nákladů používaného finančním okruhem. Další tři čísla představují analytické členění.

## 4 Nástroje řízení nákladů ve vybrané společnosti

Tato kapitola se zabývá vybranými nástroji řízení nákladů ve Stavební společnosti. Nejprve je představen postup tvorby kalkulace zakázky spolu s používaným kalkulačním vzorcem. Dále je uveden princip rozúčtování nákladů správní režie na zakázku. Jsou uvedeny postupy pro sledování a predikování nákladů stavební zakázky. Dále jsou charakterizovány typy rozpočtů stavebních zakázek. Jsou zde rovněž uvedeny příklady činností, kvůli kterým dochází k revizi rozpočtu. Celý proces výpočtu kalkulace zakázky je charakterizován v příkladu kalkulace zakázky, kde jsou použity představené metody. Rovněž je charakterizován postup tvorby rozpočtu režijních nákladů, který je doplněn o příklady.

### 4.1 Kalkulace zakázky

V následující kapitole je podrobně popsán postup tvorby kalkulace zakázky společně s kalkulačním vzorcem. Stavební zakázka je rozdělena na jednotlivé části (objekty), na kterých jsou plánovány a sledovány náklady, rovněž je stanovena podrobnost jejich plánování a sledování. Nákladová struktura stavební zakázky v maximální možné míře koresponduje se strukturou obsaženou v plánu výběrových řízení pro nabídku a nemusí odpovídat struktuře zakázky pro fakturaci.

Každá zakázka obsahuje:

- stavební objekt,
- objekt zařízení staveniště,
- objekt společné náklady stavby a
- objekt pro sledování výnosů.

Stavební objekt v nákladové kalkulaci může být agregací několika investorských objektů. Je dělen na položky stavebních prací. Každý stavební objekt obsahuje nejméně jednu položku stavebních prací. Tato položka je jednoznačně určena číslem položky, popisem položky a měrnou jednotkou. Číslo položky je pětimístné. Zleva je doplněno o číslo objektu a zprava o číslo varianty. Tím se stává osmimístným kódem položky.

Objekt zařízení staveniště obsahuje náklady na zřízení, odstranění, nájem a stavbou hrazenou údržbu veškerých dočasných objektů tohoto zařízení.

Na objektu společné náklady stavby jsou kalkulovány veškeré ostatní náklady nutné k realizaci zakázky, které nejsou součástí nákladů stavebních objektů. Jsou zde kalkulovány přímé náklady:

- na vedení projektu,
- náklady na stavební mechanizaci neobsažené v položkách stavebních objektů (mechanismy společné pro celou stavbu),
- náklady na služby,
- finanční náklady,
- rezervy,
- náklady na získání zakázky,
- ostatní přímé náklady.

Dále jsou zde kalkulovány nepřímé náklady, tedy správní režie divize a centrály.

Plán režijních nákladů divize je součástí ročního plánu nákladů divize, je odsouhlasen centrálou a pro aktuální rok je závazný. Náklady správní režie jsou kalkulovány u všech stavebních zakázek jako procentní podíl z celkového objemu výkonů dle smlouvy o dílo. Jedná se vlastně o cenu díla, předpokládaný výnos. U dlouhodobých zakázek je používáno procento správní režie, které bylo aktuální v roce vzniku kalkulace zakázky. Velikost procentní přírážky je začátkem roku stanovena centrálou pro každou divizi individuálně a pro všechny stavební zakázky zahajované v aktuálním roce je při tvorbě nákladové kalkulace závazná jako minimální kalkulovaný objem režijních nákladů. U zakázek pro externího odběratele je režijní přírážka stanovena jako součet podílu režijních nákladů správní režie centrály a divize. U zakázek pro vnitropodnikového odběratele je přírážka stanovena jako podíl režijních nákladů divize a u zakázek pro vnitrodivizního odběratele nejsou náklady správní režie kalkulovány.



Pro kalkulaci zakázky je ve Stavební společnosti využíván kalkulační vzorec s následující strukturou:

materiál

osobní náklady

mechanizace

subdodávky

služby

***Celkové přímé náklady stavebního objektu a zařízení staveniště***

finanční náklady

ostatní přímé náklady

rezerva na záruční opravy

***Celkové přímé společné náklady stavby***

správní režie divize a centrály

***Celkové nepřímé náklady***

celkové společné náklady stavby

***Celkové náklady včetně režie***

zisk

### **Princip rozúčtování nákladů správní režie na zakázku**

Z důvodu zjednodušení prací spojených s rozpouštěním správní režie je prováděno automatické rozúčtování nákladů správní režie podle níže uvedeného principu. Přeučtování správní režie centrály na divize je prováděno ručně. Správní režii tvoří náklady související s vytvořením všeobecných podmínek výroby, její organizace a řízení na úrovni divizí a centrály. Správní režie centrály je tvořena náklady vybraných středisek centrály. Náklady správní režie divize jsou náklady vybraných (režijních) středisek vedení divize.

Automatický výpočet porovnává vždy celkové plánované náklady dané zakázky z původního, resp. posledního revidovaného rozpočtu a skutečné zaúčtované náklady od začátku stavby do konce aktuálního období. Pro rozúčtování nákladů správní režie na zakázku platí pravidlo, že poměr nákladů správní režie a celkových nákladů je vždy totožný, a to jak v plánu, tak také ve skutečnosti.

Přírůstek skutečných nákladů správní režie je stanoven poměrem plánovaných nákladů správní režie a celkových plánovaných nákladů vynásobeným skutečnými náklady celkem, od této hodnoty jsou odečteny skutečné náklady správní režie, které již byly zaúčtovány.

V tomto případě musí platit následující pravidlo, jak udává vzorec (4.1):

$$SNSRs + SNSRA \leq PNSR \quad (4.1)$$

$SNSRs$  – skutečné náklady správní režie zaúčtované v předcházejících obdobích

$SNSRA$  – přírůstek skutečných nákladů správní režie

$PNSR$  – plánované náklady správní režie

Součet skutečných, již zaúčtovaných nákladů správní režie a přírůstku skutečných nákladů správní režie nesmí překročit plánované náklady správní režie.

### **Sledování vývoje nákladů stavební zakázky**

Vedoucí projektu je povinen průběžně sledovat současný i očekávaný vývoj nákladů stavební zakázky. Sledování současných nákladů je zabezpečeno účetnictvím. Odhad očekávaných nákladů je v informačním systému zajištěn pomocí projekce nákladů. Povinností vedoucího projektu je zajistit a průběžně kontrolovat sumu projektovaných nákladů stavební zakázky. Tato suma vypočtená v informačním systému musí být v souladu s očekávaným vývojem zakázky.

Výpočet předpokládaných konečných nákladů na účtu je v informačním systému označen jako projekce. Způsoby výpočtu projekce jsou označovány jako metody projekce nákladů. Všechny metody projekce vycházejí z celkového rozpočtu nákladů na účtu a v závislosti na druhu nákladů, současném stavu nákladů na účtu a procentu dokončenosti položky (zadané množství provedených prací), různým způsobem vypočítávají předpokládané konečné náklady na účtu. Součet projektovaných nákladů na účtech jedné položky je projekcí konečných nákladů položky.

Výběr metody projekce nákladů je na iniciativě vedoucího projektu. V případě, že je jedna metoda vybrána u některé položky, musí být tato metoda použita i u ostatních položek v rámci jedné kalkulace zakázky.

Stavební společnost využívá celkem čtyři metody projekce pro stanovení předpokládaných konečných nákladů. Značí je velkými písmeny A až D. Jednotlivé metody jsou charakterizovány v tabulce 3.

*Tabulka 3: Metody projekce*

<b>Metoda</b>	<b>Stanovení projekce konečných nákladů</b>
A	aktuální stav + otevřené závazky ze smluv
B	na základě procenta dokončenosti položky a aktuálního stavu nákladů na účtu
C	větší z následujících: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ původní rozpočet</li> <li>▪ aktuální částka + otevřené závazky ze smluv</li> </ul>
D	odhad částky k dokončení

Zdroj: vlastní zpracování

Metoda A spočívá v součtu aktuálního stavu a otevřených závazků ze smluv. Metoda B spočívá ve stanovení procenta dokončenosti položky a aktuálního stavu nákladů na účtu. Metoda C spočívá ve stanovení původního rozpočtu nebo aktuální částky spolu s otevřenými závazky ze smluv s tím, že vždy platí větší z nich. Poslední metoda, tedy metoda D, spočívá v odhadu částky potřebné k dokončení zakázky.

### **Typy rozpočtů stavebních zakázek**

V informačním systému existují čtyři základní typy rozpočtů (nákladových kalkulací) stavebních zakázek. Prvním z nich je nabídkový rozpočet, jde o předběžnou kalkulaci zakázky, která je vytvořena na základě struktury nákladů v kalkulačním vzorci a prezentována jako nabídka odběrateli. Druhým typem je původní rozpočet, který je do informačního systému zaevidován v případě zadání zakázky. Jedná se rovněž o předběžnou kalkulaci upravenou o případné změny nebo zvláštní požadavky odběratele v provedení zakázky. Dalším typem je revidovaný rozpočet. Jde o kalkulaci, která v sobě zahrnuje případné změny. Revize v informačním systému provádí kalkulant. Hodnoty revidovaných rozpočtů v jednotlivých měsících jsou uchovávány a jsou zpětně zjištěitelné. Ke každé změně zanesené do informačního systému lze připojit stručný komentář. Termín pro provedení takovéto revize je dán termínem účetní závěrky příslušného měsíce. Posledním typem je skutečný rozpočet, tj. výsledná kalkulace. Jedná se o skutečně

vynaložené náklady v závislosti na plnění zakázky. V tabulce 4 je uvedeno, kdo provádí revizi rozpočtu a při jakých omezeních k tomu dochází.

*Tabulka 4: Revize rozpočtu*

<b>Činnost</b>	<b>Provádí</b>	<b>Omezení</b>
úprava struktury nákladů na existujících účtech	kalkulant	
přidání účtů pod položky a úprava struktury nákladů	kalkulant	
změna celkové výše nákladů	kalkulant	schvaluje ekonomický ředitel
přidání nové položky	centrála	ve zdůvodněných případech
úprava metody projekce	kalkulant	

Zdroj: vlastní zpracování

#### **4.1.1 Příklad kalkulace zakázky**

V této podkapitole je zpracován konkrétní postup tvorby kalkulace zakázky. Nejprve byla zpracována předběžná kalkulace, která byla předložena zadavateli zakázky. Ten neměl výhrady k provedené kalkulaci, proto byla tato kalkulace zanesena do informačního systému jako původní rozpočet. V průběhu plnění zakázky došlo ke změnám, které do informačního systému zanesl kalkulant. Jednou ze změn byla také celková výše nákladů. Tuto změnu schválil ekonomický ředitel a do informačního systému rovněž zanesl kalkulant. Po dokončení zakázky byla zpracována výsledná kalkulace skutečně vynaložených nákladů, která byla následně porovnána s revidovanou.

#### **Předběžná kalkulace zakázky**

Tato kalkulace byla vypracována na základě THN používaných pro podobné typy zakázek. Po předložení a odsouhlasení zadavatelem zakázky byla zanesena do informačního systému jako výchozí kalkulace plánovaných nákladů. V tabulce 5 je zobrazena příslušná kalkulace vycházející z kalkulačního vzorce používaného Stavební společností. Hodnoty jsou uvedeny v Kč. Celkové přímé náklady stavby tvoří opláštění stěn a střech, podhledy a zámečnické konstrukce. Ve společných nákladech stavby jsou zahrnuty osobní náklady.

Celkové nepřímé náklady (správní režie divize a centrály) byly rozpočítány jako procentní podíl z celkového objemu výkonů dle smlouvy o dílo. Předběžné náklady stavby byly stanoveny na 1 445 798 Kč.

Tabulka 5: Předběžná kalkulace zakázky

Kód položky	Hlavní účet	Název	Původní rozpočtovaná částka [Kč]
01135310		Opláštění stěn a střech	146 000
01135310	501101	- Spotřeba přímého materiálu	10 000
01135310	803101	- VP subdodávky	136 000
01145200		Podhledy – kovové	790 000
01145200	501101	- Spotřeba přímého materiálu	30 000
01145200	503101	- Externí subdodávky	546 000
01145200	803101	- VP subdodávky	200 000
01145200	818101	- VP služby	14 000
01176700		Zámečnické konstrukce	306 000
01176700	501101	- Spotřeba přímého materiálu	20 000
01176700	503101	- Externí subdodávky	286 000
		<b>Celkové přímé náklady stavebního objektu</b>	<b>1 242 000</b>
98000000		Společné náklady stavby	29 160
98411101	821101	- Osobní náklady	29 160
		<b>Celkové přímé společné náklady stavby</b>	<b>29 160</b>
98449100		Správní režie divize a centrály	174 638
98449100	890101	- Správní režie centrály	13 971
98449100	890102	- Správní režie divize	160 667
		<b>Celkové nepřímé náklady</b>	<b>174 638</b>
		<b>Celkové náklady zakázky</b>	<b>1 445 798</b>

Zdroj: vlastní výpočty na základě interních dokumentů společnosti

### Revidovaná kalkulace zakázky

V průběhu plnění zakázky došlo ke změnám, které byly promítnuty do revidované kalkulace zakázky. Takovýchto revidovaných kalkulací může být v informačním systému několik. Každá revidovaná kalkulace zakázky je uchována a výsledná kalkulace je

porovnána s poslední revidovanou. V tomto případě došlo k několika změnám. Změnila se struktura nákladů a také náklady celkové. Změnu celkové výše nákladů schválil ekonomický ředitel. Tyto změny do informačního systému zanesl kalkulant a připojil k nim krátký komentář odůvodňující jejich vznik. Na základě výpočtu projekce metodou B, tedy na základě procenta dokončenosti položky a aktuálního stavu nákladů na účtu, byly odhadnuty konečné náklady zakázky. V tabulce 6 je zobrazena příslušná kalkulace zakázky. Hodnoty jsou uvedeny v Kč. Byl předpokládán nárůst celkových přímých nákladů stavby, společných nákladů stavby a celkových nepřímých nákladů. Celkové náklady zakázky tedy vzrostly na 1 450 623 Kč.

Tabulka 6: Revidovaná kalkulace zakázky

Kód položky	Hlavní účet	Název	Revidovaná částka [Kč]
01135310		Opláštění stěn a střech	145 940
01135310	501101	- Spotřeba přímého materiálu	11 040
01135310	803101	- VP subdodávky	134 900
01145200		Podhledy – kovové	798 200
01145200	501101	- Spotřeba přímého materiálu	276 000
01145200	503101	- Externí subdodávky	312 000
01145200	803101	- VP subdodávky	194 000
01145200	818101	- VP služby	16 200
01176700		Zámečnické konstrukce	300 260
01176700	501101	- Spotřeba přímého materiálu	24 060
01176700	503101	- Externí subdodávky	276 200
		<b>Celkové přímé náklady stavebního objektu</b>	<b>1 244 400</b>
98000000		Společné náklady stavby	31 020
98411101	821101	- Osobní náklady	31 020
		<b>Celkové přímé společné náklady stavby</b>	<b>31 020</b>
98449100		Správní režie divize a centrály	175 203
98449100	890101	- Správní režie centrály	14 016
98449100	890102	- Správní režie divize	161 187
		<b>Celkové nepřímé náklady</b>	<b>175 203</b>
		<b>Celkové náklady zakázky</b>	<b>1 450 623</b>

Zdroj: vlastní výpočty na základě interních dokumentů společnosti

## Výsledná kalkulace zakázky

Po dokončení stavebního díla byla provedena kalkulace skutečně vynaložených nákladů. Příslušné změny do informačního systému zanesl kalkulant. Změnu celkové výše nákladů schválil ekonomický ředitel. V tabulce 7 je zobrazena příslušná kalkulace zakázky. Hodnoty jsou uvedeny v Kč. Celkové skutečné náklady zakázky vzrostly na 1 636 459 Kč.

Tabulka 7: Výsledná kalkulace zakázky

Kód položky	Hlavní účet	Název	Skutečně vynaložené náklady [Kč]
01135310		Opláštění stěn a střech	143 212
01135310	501101	- Spotřeba přímého materiálu	37 045
01135310	803101	- VP subdodávky	106 167
01145200		Podhledy – kovové	698 971
01145200	501101	- Spotřeba přímého materiálu	263 313
01145200	503101	- Externí subdodávky	337 039
01145200	803101	- VP subdodávky	63 887
01145200	818101	- VP služby	34 732
01176700		Zámečnické konstrukce	489 358
01176700	501101	- Spotřeba přímého materiálu	33 252
01176700	503101	- Externí subdodávky	456 106
		<b>Celkové přímé náklady stavebního objektu</b>	<b>1 331 541</b>
98000000		Společné náklady stavby	107 238
98411101	821101	- Osobní náklady	19 860
98425400	568101	- Ostatní finanční náklady	23 875
98441990	801201	- VP spotřeba nafty	6 542
98499000	511101	- Opravy a údržba	56 961
		<b>Celkové přímé společné náklady stavby</b>	<b>107 238</b>
98449100		Správní režie divize a centrály	197 680
98449100	890101	- Správní režie centrály	15 814
98449100	890102	- Správní režie divize	181 866
		<b>Celkové nepřímé náklady</b>	<b>197 680</b>
		<b>Celkové náklady zakázky</b>	<b>1 636 459</b>

Zdroj: vlastní výpočty na základě interních dokumentů společnosti

Po dokončení stavebního díla došlo k porovnání skutečně vynaložených nákladů s revidovanou kalkulací, jak uvádí tabulka 8. Hodnoty jsou uvedeny v Kč. Celkové přímé náklady stavebního objektu vzrostly o 87 141 Kč. Celkové přímé společné náklady stavby vzrostly o 76 218 Kč. Celkové náklady zakázky vzrostly o 185 836 Kč.

*Tabulka 8: Porovnání skutečných nákladů s revidovanou kalkulací*

Název	Revidovaná rozpočtovaná částka [Kč]	Skutečně vynaložené náklady [Kč]	Odchylka [Kč]
Opláštění stěn a střech	145 940	143 212	2 728
- Spotřeba přímého materiálu	11 040	37 045	-26 005
- VP subdodávky	134 900	106 167	28 733
Podhledy – kovové	798 200	698 971	99 229
- Spotřeba přímého materiálu	276 000	263 313	12 687
- Externí subdodávky	312 000	337 039	-25 039
- VP subdodávky	194 000	63 887	130 113
- VP služby	16 200	34 732	-18 532
Zámečnické konstrukce	300 260	489 358	-189 098
- Spotřeba přímého materiálu	24 060	33 252	-9 192
- Externí subdodávky	276 200	456 106	-179 906
<b>Celkové přímé náklady stavebního objektu</b>	<b>1 244 400</b>	<b>1 331 541</b>	<b>-87 141</b>
Společné náklady stavby	31 020	107 238	-76 218
- Osobní náklady	31 020	19 860	11 160
- Ostatní finanční náklady	0	23 875	-23 875
- VP spotřeba nafty	0	6 542	-6 542
- Opravy a údržba	0	56 961	-56 961
<b>Celkové přímé společné náklady stavby</b>	<b>31 020</b>	<b>107 238</b>	<b>-76 218</b>
Správní režie divize a centrály	175 203	197 680	-22 477
- Správní režie centrály	14 016	15 814	-1798
- Správní režie divize	161 187	181 866	-20679
<b>Celkové nepřímé náklady</b>	<b>175 203</b>	<b>197 680</b>	<b>-22 477</b>
<b>Celkové náklady zakázky</b>	<b>1 450 623</b>	<b>1 636 459</b>	<b>-185 836</b>

Zdroj: vlastní výpočty



## **4.2 Rozpočet režijních nákladů**

Rozpočtování režijních nákladů probíhá ve Stavební společnosti vždy od října. Rozpočty jsou sestavovány s ohledem na organizační strukturu společnosti pro jednotlivé organizační jednotky na následující (plánované) období, tzn. od 1. ledna do 31. prosince. Režijní náklady jsou na základě schválených rozpočtů centrálou rozpuštěny do divizí a jednotlivých zakázek. Režijní náklady jsou sice rozpočtovány na hospodářský rok, ale doba výstavby zakázek je různá, proto nedochází ke striktnímu rozdělení těchto rozpočtů.

### **Tvorba a schvalování rozpočtu**

Hlavním podkladem pro návrh rozpočtu je skutečnost minulého období a uvažované změny potřeb organizační jednotky v období plánovaném. V návaznosti na stanovené cíle jsou útvarem controllingu určeny limity vybraných nákladových položek. Zpracované návrhy odsouhlasené příslušnými výkonnými řediteli jsou ve stanoveném termínu předloženy útvaru controllingu. Ten tedy předložené návrhy posoudí a projedná se zpracovateli případné změny a doplňky. Poté útvar controllingu předloží rozpočty úseků společně s navrhovanými změnami k posouzení finančnímu řediteli. Finanční ředitel nejprve projedná s příslušnými výkonnými řediteli návrh rozpočtu a jeho konečnou verzi schválí. Za tyto aktivity je zodpovědný útvar controllingu a výkonní ředitelé.

Tato konečná verze je předložena generálnímu řediteli. Generální ředitel předá schválené rozpočty se závaznými nákladovými limity, stanovenými finančním ředitelem, příslušným výkonným ředitelům. Útvar controllingu zajistí zavedení schválených rozpočtů do manažerského informačního systému. Za tyto aktivity zodpovídá finanční ředitel spolu s výkonnými řediteli.

### **Změny rozpočtu**

Pro řízení režijních nákladů jsou používány stejné principy jako u prováděných kalkulací stavebních zakázek. Úpravu struktury nákladů provádějí pracovníci útvaru controllingu na základě informací poskytnutých příslušnými výkonnými řediteli. Případné změny

celkové výše nákladů lze provádět pouze v odůvodněných případech a po předchozím projednání s útvarem controllingu a následném schválení finančním ředitelem. Útvar controllingu opět zajistí promítnutí změn rozpočtu do manažerského informačního systému. Za tyto aktivity zodpovídá finanční ředitel a útvar controllingu.

### **Sledování a hodnocení plnění rozpočtu**

Útvar controllingu provádí měsíční hodnocení plnění rozpočtu. Ve čtvrtletních intervalech jsou zjištěné odchylky od plánu, zejména v oblasti závazných nákladových limitů, projednány s výkonnými řediteli nebo s jimi pověřenými pracovníky. Převážně jde o rozhovory s příslušnými pracovníky, při kterých jsou zjišťovány skutečnosti, které vedly k vychýlení od plánu. V případě pozitivního vychýlení je nejprve zjišťována správnost evidence, zda se nejedná o systémovou chybu. Jestliže je evidence v pořádku a skutečně dochází k pozitivnímu plnění plánu (až šetření), jsou tyto aktivity podporovány a navrhovány ostatním organizačním jednotkám. Pokud se jedná o negativní vychýlení, nejprve je zkoumáno, zda je navržený rozpočet reálný. Jestliže je rozpočet reálný a dochází tedy k plýtvání, jsou na základě jednání navržena nápravná opatření na odstranění odchylek. U takovéto organizační jednotky dochází k častějšímu sledování plnění plánu, aby bylo zamezeno dalšímu plýtvání. Fungování navržených nápravných opatření je sledováno. Za tyto aktivity zodpovídá finanční ředitel a útvar controllingu.

Zhruba od poloviny roku je možné predikovat splnění rozpočtu střediska. Jestliže dochází k nějakým výrazným změnám, kvůli kterým pověření pracovníci přepočítají celý rozpočet, pracovníci útvaru controllingu tuto změnu opět zanesou do manažerského informačního systému s tím, že původní verze rozpočtu je v systému zachována. Nedochází tedy pouze k přepisu, ale obě (a všechny další) verze jsou dostupné zainteresovaným pracovníkům.

#### **4.2.1 Příklad sestavení rozpočtu režijních nákladů střediska**

Proces sestavování rozpočtu režijních nákladů střediska, konkrétně útvaru controllingu, pro rok 2012 probíhal ve Stavební společnosti již od poloviny října roku 2011. Hlavním podkladem pro návrh tohoto rozpočtu byly skutečně vynaložené náklady minulého období,

tedy roku 2011 (náklady již účtované, příp. náklady predikované) a uvažované změny potřeb organizační jednotky v období plánovaném. Rozpočtované režijní náklady této organizační jednotky jsou prvotními náklady. V tabulce 9 jsou uvedeny hodnoty skutečných nákladů účtovaných v roce 2011 a plánované náklady pro rok 2012. Hodnoty jsou uvedeny v Kč.

*Tabulka 9: Rozpočet režijních nákladů pro rok 2012*

<b>Popis</b>	<b>2011 skutečnost rok celkem [Kč]</b>	<b>2012 plán rok celkem [Kč]</b>
<b>Náklady</b>	<b>621 403</b>	<b>856 422</b>
Materiál	3 000	3 336
Osobní náklady	464 226	661 086
Náklady na DHM	0	3 000
Ostatní přímé náklady	146 584	183 000
Finanční náklady	7 593	6 000
Mimořádné náklady	0	0
Subdodávky	0	0
<b>Výnosy</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Tržby a výnosy	0	0
Ostatní mimořádné výnosy	0	0
<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>-621 403</b>	<b>-856 422</b>

Zdroj: vlastní výpočty na základě interních dokumentů společnosti

Režijní náklady tohoto střediska jsou každý rok velmi podobné, nedochází k velkým výkyvům. Z důvodu každoročního růstu nominálních mezd a s tím souvisejících odvodů je největší změna promítnuta v osobních nákladech. V letošním roce je navíc plánováno přijetí praktikanta v měsíci září, který se zde zúčastní své odborné praxe (placené). Další plánovanou položkou vychylující se od skutečnosti roku 2011 jsou ostatní přímé náklady rozpočtované na základě předpokládaných potřeb útvaru.

#### 4.2.2 Příklad hodnocení rozpočtu a skutečnosti

V tabulce 10 jsou porovnány skutečně vynaložené náklady vybraného období letošního roku se skutečnými náklady stejného období roku loňského. Jedná se o náklady vynaložené v lednu a v únoru příslušných rozpočtovaných období. Vedle těchto nákladů je rovněž uvedena vertikální analýza vyčísľující procentní podíl jednotlivých položek na celkových nákladech. Poslední sloupec tabulky informuje o indexním růstu porovnávaných nákladů.

Tabulka 10: Porovnání skutečných nákladů, období únor 2011 a únor 2012

Popis	2011 skutečnost období [Kč]	Vertikální analýza	2012 skutečnost období [Kč]	Vertikální analýza	index růstu
<b>Náklady</b>	<b>97 350</b>	<b>100,00%</b>	<b>98 907</b>	<b>100,00%</b>	<b>101,60%</b>
Materiál	0	0,00%	507	0,51%	
Osobní náklady	74 047	76,06%	73 400	74,21%	99,13%
Náklady na DHM	0	0,00%	0	0,00%	
Ostatní přímé náklady	22 086	22,69%	23 748	24,01%	107,53%
Finanční náklady	1 217	1,25%	1 252	1,27%	102,88%
Mimořádné náklady	0	0,00%	0	0,00%	
Subdodávky	0	0,00%	0	0,00%	
<b>Výnosy</b>	<b>0</b>	<b>0,00%</b>	<b>0</b>	<b>0,00%</b>	
Tržby a výnosy	0	0,00%	0	0,00%	
Ostatní mimořádné výnosy	0	0,00%	0	0,00%	
<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>-97 350</b>	<b>-100,00%</b>	<b>-98 907</b>	<b>-100,00%</b>	<b>101,60%</b>

Zdroj: vlastní výpočty na základě interních dokumentů společnosti

Z výše uvedené tabulky je patrné, že největší podíl na skutečně vynaložených nákladech ve sledovaných obdobích mají osobní náklady, které tvoří tři čtvrtiny celkových režijních nákladů střediska. Oproti minulému sledovanému období vzrostly celkové režijní náklady střediska o 1,60 %, což je v peněžním vyjádření více než 1 500 Kč.

V tabulce 11 jsou uvedeny hodnoty plánovaných a skutečných nákladů vynaložených v příslušném období doplněné o vypočítanou odchylku.

Tabulka 11: Porovnání skutečných nákladů s plánem, zjištění odchylky

Popis	2012 plán období [Kč]	2012 skutečnost období [Kč]	Odchylka [Kč]
<b>Náklady</b>	<b>142 737</b>	<b>98 907</b>	<b>43 830</b>
Materiál	556	507	49
Osobní náklady	110 181	73 400	36 781
Náklady na DHM	500	0	500
Ostatní přímé náklady	30 500	23 748	6 752
Finanční náklady	1 000	1 252	-252
Mimořádné náklady	0	0	0
Subdodávky	0	0	0
<b>Výnosy</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Tržby a výnosy	0	0	0
Ostatní mimořádné výnosy	0	0	0
<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>-142 737</b>	<b>-98 907</b>	<b>-43 830</b>

Zdroj: vlastní výpočty

Z výše uvedené tabulky je patrné, že zjištěná odchylka skutečně vynaložených režijních nákladů střediska ve výši 43 830 Kč představuje ušetření o více než 30 %. Největší podíl na této skutečnosti mají osobní náklady, u kterých představuje pozitivní odchylka téměř 37 000 Kč. Plánovaná výše osobních nákladů počítala také se zaměstnancem, který pracoval pro útvar controllingu od listopadu 2011. Tento zaměstnanec je ale od února přearán na jinou pracovní pozici a spadá tudíž pod jiné středisko. Osobní náklady vynaložené na tohoto pracovníka jsou nyní součástí osobních nákladů příslušného střediska. Útvar controllingu za tohoto pracovníka hledá náhradu, zatím je jeho práce delegována na ostatní zaměstnance.

#### 4.2.3 Příklad rozdělení rozpočtu úseku mezi střediska

Od října roku 2011 docházelo ve Stavební společnosti rovněž k plánování režijních nákladů úseku rozdělených mezi jednotlivá střediska. Hlavním podkladem pro návrh tohoto rozpočtu byly skutečně vynaložené náklady minulého období, tedy roku 2011 (náklady již účtované, příp. náklady predikované) a uvažované změny potřeb jednotlivých

středisek v období plánovaném. Osobní náklady jsou rozpočtovány s ohledem na předpokládaný počet zaměstnanců pracujících v jednotlivých střediscích.

V tabulce 12 je uveden příklad rozdělení režijních nákladů úseku mezi jednotlivá střediska. Hodnoty jsou uvedeny v Kč.

Tabulka 12: Rozdělení nákladů úseku

Kód položky	Popis	Celkem za úsek 600100 [Kč]	Středisko 600101 [Kč]	Středisko 600102 [Kč]	Středisko 600103 [Kč]
	<b>Náklady</b>	<b>814 071</b>	<b>322 356</b>	<b>326 227</b>	<b>165 488</b>
71000	Materiál	4 860	1 300	1 900	1 660
72000	Osobní náklady	699 138	285 662	271 288	142 188
72100	Osobní náklady na pracovníky	683 587	280 173	264 436	138 978
72900	Ostatní osobní náklady	15 551	5 489	6 852	3 210
73000	Náklady na DHM	3 000	1 000	1 000	1 000
73100	Nájemné a odpisy	2 001	667	667	667
73300	Opravy a údržba	999	333	333	333
73600	Ostatní náklady na DHM	0	0	0	0
74000	Ostatní přímé náklady	96 803	31 994	45 089	19 720
74100	Doprava	2 690	660	1 300	730
74400	Propagace a reklama	340	0	0	340
74600	Náklady na spoje	6 173	2 667	2 456	1 050
74800	Náklady na výpočetní techniku	22 000	4 000	12 000	6 000
74910	Nájemné kanceláří	41 600	16 667	17 333	7 600
74920	Ostatní přímé náklady	24 000	8 000	12 000	4 000
77000	Finanční náklady	10 270	2 400	6 950	920
77100	Pojistné	8 800	2 000	6 000	800
77700	Ostatní finanční náklady	1470	400	950	120
78000	<b>Tržby a výnosy</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
78100	Tržby a výnosy externí	0	0	0	0
78200	Tržby a výnosy VP	0	0	0	0
	<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>-814 071</b>	<b>-322 356</b>	<b>-326 227</b>	<b>-165 488</b>

Zdroj: vlastní výpočty na základě interních dokumentů společnosti

## 5 Vlastní doporučení

Ve Stavební společnosti je velice podrobně propracován systém vnitropodnikového účetnictví sloužící již řadu let bez zásadních chyb a nedostatků. Je neustále zdokonalován v závislosti na potřebách managementu a připomínkách ostatních zainteresovaných osob. Přesto je v této kapitole navrženo několik změn, které by mohly přispět ke zlepšení řízení nákladů ve Stavební společnosti. Prvním návrhem je změna v zákonitosti přidělování evidenčních čísel zaměstnanců. Druhým návrhem je změna v zákonitosti číslování zakázek. Třetí navrhovanou změnou je zavedení systému environmentálního manažerského účetnictví (Environmental Management Accounting, dále EMA).

### 5.1 Evidenční čísla zaměstnanců

Každému zaměstnanci Stavební společnosti bylo při vytvoření pracovně-právního vztahu automaticky přiděleno evidenční číslo. Současná evidenční čísla mají čtyři číselné znaky a představují vlastně pořadové číslo zaměstnance v rámci celé společnosti. Toto číslo zůstává zaměstnanci po celou dobu trvání pracovně-právního vztahu.

Pro lepší orientaci a logickou strukturu evidenčních čísel lze navrhnout změnu v tomto číslování. Nová evidenční čísla zaměstnanců by měla deset číselných znaků. Prvních šest čísel by představovalo příslušnost k některému útvaru nebo divizi. Další čtyři čísla by představovala pořadové číslo zaměstnance (jak je tomu u současného systému). Jednotlivé skupiny, tedy šestičíslí a čtyřčíslí, by byly odděleny pomlčkou. Při každém přechodu zaměstnance na jinou pracovní pozici, na jiné středisko apod. by se čísla měnila, resp. by se měnila první skupina, tedy první šestičíslí. Veškerá předchozí přidělená evidenční čísla by se dala dohledat a byl by tak vidět kariérní postup pracovníka.

S výše uvedeným zlepšením souvisí další navrhovaná změna týkající se odlišného číslování zakázek, resp. změna v zákonitosti jejich číslování.

## 5.2 Číslování zakázek

Současný systém číslování zakázek je nevyhovující, proto lze navrhnout změnu v zákonitosti číslování zakázek. Zakázka je charakterizována osmimístným číselným kódem. Několik zakázek tvoří oblast spadající pod určitou divizi. Přiřazování zakázek pod určitou divizi je jasné, problémem je logická návaznost zakázek spadajících pod určitou oblast. První dvě čísla zakázky představují číslo divize, dalších šest čísel nemá logickou návaznost. Pracovníci přiřazující zakázkám čísla mají jasno, zabývají se touto problematikou denně a nedělá jim problém odlišit a přiřadit zakázky k jednotlivým oblastem. Mají svůj vlastní systém, podle kterého identifikují, pod jakou oblast zakázka spadá. Pracovníci controllingového oddělení už se ale v zákonitosti číslování zakázek nevyznají a musejí vyhledávat charakteristiku zakázky. Identifikace je tedy nesnadná a zbytečně zdlouhavá.

Lze navrhnout číslování zakázek tak, aby bylo všem zainteresovaným pracovníkům jasné, pod jakou oblast dané zakázky spadají. Číslování by mělo logickou návaznost. První dvě čísla by představovala číslo divize, pod kterou zakázka spadá (jak je tomu u současného systému). Další čtyři čísla by představovala číslo oblasti. Poslední dvě čísla by neměla logickou návaznost, byla by čistě na iniciativě pracovníků, kteří zakázky číslovají.

Oblast tedy znamená určitou skupinu zakázek, které lze sčítat do vyššího celku, např. mohou být zakázky vztaženy k některému pracovníkovi (např. projektantovi) nebo do jednoho provozu apod. Jestliže je třeba zakázky vztáhnout k některému pracovníkovi, u současného systému je mu přiděleno identifikační číslo o pěti číselných znacích, které představuje typ zakázky a pracovní pozici zaměstnance (toto číslo mu zůstává jen po určitou dobu). U nového systému číslování by mohly být použity vybrané znaky z jeho evidenčního čísla. Tyto znaky by tvořily číselný kód oblasti v případě, že by bylo potřeba vztáhnout jednotlivé zakázky k příslušnému pracovníkovi.

## 5.3 Zavedení systému environmentálního účetnictví

Jak pravil Antoine de Saint-Exupéry: „*Zemi nedědíme po předcích, nýbrž si ji vypůjčujeme od našich dětí.*“ Tento zajímavý citát v sobě zahrnuje hlubokou myšlenku. Člověk



si vědomě ničí prostředí, ve kterém žije. Není to jeden člověk jako takový, ale je to postoj celé pohodlné společnosti. Ochrana životního prostředí a trvale udržitelný rozvoj jsou témata, která hýbou světem vzbuzující nadšení ale i nevoli. Na tato témata nejraději stáčejí řeč ochránci přírody. Kdo o nich naopak nechce slyšet, jsou velké průmyslové podniky tvářící se navenek „zeleně“, ale ve skutečnosti pro ochranu životního prostředí nedělají vůbec nic. Pokud s tím nezačnou velké nadnárodní korporace, aby je menší podniky mohly následovat, sotva se něco změní. Vždyť právě velké výrobní podniky jsou těmi, kdo poškozují životní prostředí nejvíce, zasahují do krajiny nešetrným způsobem a vypouštějí do ovzduší škodlivé exhalace. Měly by změnit svůj postoj používáním šetrných materiálů, technologií a výrobních postupů, anebo by měly na oplátku zajistit rozvoj a ochranu životního prostředí jiným způsobem a jinými prostředky.

Pokud tyto podniky do svého účetního systému zakomponují rovněž environmentální náklady nebo zohlední kvantifikovatelné negativní externality, mohou tyto náklady zahrnout do cen vyráběných produktů a poskytovaných služeb. Kvantifikování negativních externalit a zejména jejich přiřazení konkrétnímu výkonu je velmi obtížné. Pokud by podnik byl schopen vyčíslit přesnou výši škody, kterou způsobil (nebo by byl nucen ji uhradit), náklady by se několikanásobně zvýšily a cena výstupů podniku by vzrostla natolik, že by ji potenciální odběratelé nebyli schopni zaplatit. Stanovení výše škody je nejen obtížné, ale mohlo by být i velice kontroverzní, pokud by měla být stanovena výše léčebných výloh osob postižených průmyslovou výrobou (rakovina, problémy dýchacích cest, kožní onemocnění). Vždyť zdraví člověka ani vyčíslit nelze (Černíková, 2010).

Stavební společnost patří mezi podniky angažující se v ochraně životního prostředí. Jde o velký průmyslový podnik, který samozřejmě zanechává na životním prostředí jizvy, ale naštěstí se snaží tuto svou činnost nějakým způsobem kompenzovat. Stavební společnost je držitelem certifikátu environmentálního managementu dle ČSN EN ISO 14001:2005 a úspěšně prošla auditem systému EMAS. Získala certifikát Sociální odpovědnosti dle standardu SA 8000. Stavební společnost se snaží své zakázky provádět tak, aby měly co nejmenší dopad na okolí. Využívá technologie a postupy maximálně šetrné k přírodě, totéž vyžaduje i od svých subdodavatelů. Garantuje rovněž dodržování velmi přísných požadavků v oblasti bezpečnosti práce. Je několikanásobným držitelem ocenění *Bezpečný podnik*.

Finanční okruh Stavební společnosti poskytuje informace environmentálního charakteru, které jsou požadovány ze strany externích uživatelů, především dle legislativy. Společnost musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem a ve své výroční zprávě musí zveřejnit informace o činnostech prováděných v oblasti ochrany životního prostředí. Za environmentální náklady jsou považovány ochranné pomůcky, nadbytečný odpad, environmentální poplatky, ekologické daně a případné pokuty. Ve vnitropodnikovém okruhu jsou náklady související s ochranou životního prostředí skryty jako režie. Nedochází tudíž k žádné zpětné vazbě a řídicí pracovníci nemohou sledovat vývoj těchto nákladů a následně je řídit za účelem jejich snižování. Ačkoliv se společnost angažuje v ochraně životního prostředí nad rámec legislativy, sledování nákladů environmentálního charakteru je prováděno jen v závislosti na vyžadovaných legislativních opatřeních.

V návaznosti na používané metody evidence environmentálních nákladů lze navrhnout zavedení systému EMA. Došlo by k podrobnému evidování těchto nákladů na analytických účtech účtové třídy 5 finančního okruhu. V účtové skupině 50 by byla sledována spotřeba materiálu, ochranných pomůcek a propagačních materiálů v environmentálních souvislostech, nadbytečný odpad a spotřeba energií na provoz environmentálních zařízení. V účtové skupině 51 by byly sledovány náklady na opravy a udržování environmentálních zařízení, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby zabývající se environmentální problematikou. V účtové skupině 52 by byly odděleně sledovány mzdové a s tím související náklady pracovníků zaměstnaných v environmentální oblasti. Ve skupině 53 by byly sledovány environmentální poplatky a ekologické daně. Ve skupině 54 by byly sledovány pokuty a penále související s environmentální problematikou. Ve skupině 55 by byly sledovány odpisy environmentálních zařízení, rezervy na opravy těchto zařízení a rezervy na potenciální ekologická rizika. Ve skupině 58 by byly evidovány škody s environmentálním dopadem. Finanční okruh pracuje pouze s peněžním vyjádřením jednotlivých veličin. Zapracování EMA by umožnilo vyjádření těchto veličin také ve fyzických jednotkách. Propojila by se tím hodnotová a naturální stránka podnikatelského procesu. Ve vnitropodnikovém okruhu by došlo k podrobnému sledování těchto nákladů. Byla by zajištěna jejich identifikace a především přesná alokace, která by zabezpečila správné přiřazení těchto nákladů výrobkům a službám, které je zapříčinily. Byly by poskytovány informace nejen o environmentálních nákladech, ale i o významných vlivech podniku na životní prostředí.

## Závěr

V závěru diplomové práce jsou zhodnoceny používané metody a postupy potřebné k efektivnímu řízení nákladů a také celková finanční situace vybrané společnosti.

Stavební společnost pro řízení nákladů využívá informační systémy splňující vysoké nároky řídicích pracovníků. Tyto systémy jsou neustále zdokonalovány a upravovány v závislosti na potřebách managementu a pracovníků útvaru controllingu. Ve Stavební společnosti je využíván kalkulační systém obsahující předběžné, operativní a výsledné kalkulace zakázek vycházející z kalkulačního vzorce. Byly charakterizovány postupy používané pro řízení režijních nákladů středisek a metody vyhodnocování jednotlivých stanovených rozpočtů. Veškeré postupy a metody vyhodnocování byly doplněny o příklady.

Celkovou finanční situaci podniku je možno charakterizovat jako velmi dobrou. Jedná se o solventní společnost splňující vysoké nároky odběratelů a zadavatelů zakázek. S ohledem na ocenění AAA ratingové agentury ČEKIA lze konstatovat, že Stavební společnost nevykazuje téměř žádné úvěrové riziko a má vynikající schopnost splnění finančních závazků. Nehrozí oslabení její silné tržní pozice.

Metody používané pro řízení nákladů v obou účetních subsystémech Stavební společnosti jsou efektivní a účinné. V závěru praktické části byly navrženy změny, které by mohly přispět k lepší identifikaci pracovníků a zakázek. Prvním návrhem na zlepšení byla změna evidenčních čísel zaměstnanců, resp. doplnění těchto čísel o čísla středisek a divizí. Implementace této změny by nebyla časově náročná a pomohla by získat přehled v kariérním růstu zaměstnanců. Druhým návrhem byla změna v zákonitosti číslování zakázek. V osmimístném číselném kódu zakázky by na třetím až šestém místě bylo číselné označení oblasti. Tato změna by přispěla k rychlejší identifikaci zakázky a došlo by k odstranění dvojího číselného označení zaměstnanců. Místo identifikačního čísla pracovníka, přiřazeného jen pro účely vyjádření vztahu zakázky k příslušnému pracovníkovi, by byly použity vybrané znaky nového evidenčního čísla zaměstnance. Třetím návrhem na zlepšení řízení nákladů bylo zavedení systému environmentálního manažerského účetnictví.

# Seznam použité literatury:

## KNIHY, SKRIPTA:

ČERNÍKOVÁ, M., 2010. *Environmentální aspekty v účetnictví podniků ČR*. 1. vyd. Liberec: TUL, 2010, 85 s. ISBN 978-80-7372-672-0.

ESCHENBACH, R. aj., 2004. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004, 816 s. ISBN 80-735-7035-1.

FIBÍROVÁ, J. aj., 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, M. aj., 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008, 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, B. aj., 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

MACÍK, K., 1999. *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1999, 242 s. ISBN 80-722-5002-7.

PETŘÍK, T., 2005. *Ekonomické a finanční řízení firmy: Manažerské účetnictví v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2005, 372 s. ISBN 80-247-1046-3.

POPESKO, B., 2009. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009, 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

ŠOLJAKOVÁ, L. a J. FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting*. 3. rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010, 224 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

## ODBORNÉ ČLÁNKY:

ZAVŘELOVÁ, R. aj., 2006. Využití systému BNS. *Controlling*. Praha: Point Consulting, 2006, č. 3, s. 29-30. ISSN 1801-6251.